

Spotřební daň

361/04.04.12 Stanovení výše zajištění spotřební daně u provozovatele daňového skladu

Předkládá: Ing. Jaroslav Belza, daňový poradce, č. osvědčení 4095

Dotčená ustanovení:

- § 20 odst. 11 a § 21 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „ZSpD

Cíle příspěvku

Účelem příspěvku je vyjasnění výpočtu výše zajištění spotřební daně u provozovatele daňového skladu. Příspěvek řeší situaci, kdy provozovateli daňového skladu není rozhodnutím Celního ředitelství povoleno snížení výše zajištění daně nebo upuštění od zajištění daně ve smyslu §21 odst. 12 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění, a ani jen ZSpD.

První cíl tohoto příspěvku spatřuje předkladatel ve výkladu jednotlivých ustanovení §21, konkrétně v otázce objasnění významu použitých pojmů a vzájemné vazby ustanovení odstavců 7 a 10, a to formou umožňující praktickou aplikaci přijatých závěrů v praxi provozovatelů daňových skladů.

Druhý cíl tohoto příspěvku spatřuje předkladatel v otázce výkladu pojmu „zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím“, který je v obsažen v §20 odst. 11 ZSpD ve vazbě na ustanovení §21.

Právní rámec

§ 21 ZSpD

(7) Pro každý daňový sklad musí zajištění daně odpovídat, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 58 a 77),

a) výši daně, která připadá na vybrané výrobky, u nichž provozovatel daňového skladu předpokládá, že bude zahájena jejich doprava ve zdaňovacím období, ve kterém se zajištění daně poskytuje; minimální výše zajištění daně však musí odpovídat jedné dvanáctině výše daně, která připadala na vybrané výrobky, u nichž provozovatel daňového skladu zahájil dopravu v běžném roce bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém se zajištění daně poskytuje,

b) jedné dvanáctině výše daňové povinnosti, která provozovateli daňového skladu vznikla podle § 8 při výrobě vybraných výrobků v běžném roce bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém se zajištění daně poskytuje; to se týká jen těch vybraných výrobků, které jsou v tomto zdaňovacím období umístěny v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně a u nichž daň již není zajištěna podle písmene a),

c) jedné dvanáctině výše daně, která připadá na vybrané výrobky přijaté provozovatelem daňového skladu v běžném roce bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém se zajištění daně poskytuje; to se týká jen těch

vybraných výrobků, které jsou v tomto zdaňovacím období umístěny v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně a u nichž daň již není zajištěna podle písmene a) nebo b).

(10) Provozovatel daňového skladu je povinen sledovat výši zajištění daně. Pokud součet skutečné výše daňové povinnosti a výše daně podle odstavce 7 za tři po sobě jdoucí zdaňovací období je vyšší než součet tří dvanáctin výše daňové povinnosti, která vznikla při výrobě vybraných výrobků v běžném roce, a tří dvanáctin výše daně, která připadá na vybrané výrobky přijaté provozovatelem daňového skladu v běžném roce, je provozovatel daňového skladu povinen zvýšit zajištění daně ve lhůtě 10 dní ode dne zjištění rozdílu. To neplatí v případech, kdy bylo podle odstavce 12 povoleno snížení výše zajištění daně nebo od zajištění daně bylo upuštěno.

§ 20 ZSpD

(11) Celní ředitelství může v povolení stanovit další podmínky pro zabezpečení vybraných výrobků nebo uložit opatření potřebná k zabránění jejich neoprávněného použití.

Výpočet zajištění podle § 21 ZSpD

Výklad ustanovení § 21 odst. 7

Ustanovení §21 odst. 7 obsahuje test, který lze vyjádřit matematicky pomocí soustavy rovnic, přičemž první tři z nich vyjadřují skutečnosti uvedené v §21 odst. 7 písm. a), b) a c) a čtvrtá z nich vyjadřuje vzájemný vztah těchto ustanovení a výše zajištění:

$$V_0 \rangle \frac{1}{12} \times V_{r-1} \Rightarrow V = V_0 \wedge V_0 \langle \frac{1}{12} \times V_{r-1} \Rightarrow V = \frac{1}{12} \times V_{r-1}$$

$$\frac{1}{12} \times P_{r-1} \rangle V \Rightarrow P = \left(\frac{1}{12} \times P_{r-1} \right) - V \wedge \frac{1}{12} \times P_{r-1} \langle V \Rightarrow P = 0$$

$$\frac{1}{12} \times N_{r-1} \rangle V + P \Rightarrow N = \left(\frac{1}{12} \times N_{r-1} \right) - (V + P) \wedge \frac{1}{12} \times N_{r-1} \langle V + P \Rightarrow N = 0$$

$$Z_7 = V + P + N$$

Člen	Popis	Vazba	Skladový pohyb
Z ₇	minimální výše poskytnutého zajištění provozovatelem daňového skladu určená podle §21 odst. 7	21/7	
V ₀	výše daně, která připadá na vybrané výrobky, u nichž provozovatel daňového skladu předpokládá, že bude zahájena jejich doprava ve zdaňovacím období, ve kterém se zajištění daně poskytuje	21/7/a	Vyskladnění
V _{r-1}	výše daně, která připadala na vybrané výrobky, u nichž provozovatel daňového skladu zahájil dopravu v běžném roce bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém se zajištění daně	21/7/a	Vyskladnění

	poskytuje		
P _{r-1}	výše daňové povinnosti, která provozovateli daňového skladu vznikla podle § 8 při výrobě vybraných výrobků v běžném roce bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém se zajištění daně poskytuje; to se týká jen těch vybraných výrobků, které jsou v tomto zdaňovacím období umístěny v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně	21/7/b	Produkce (Výroba VV)
N _{r-1}	výše daně, která připadá na vybrané výrobky přijaté provozovatelem daňového skladu v běžném roce bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém se zajištění daně poskytuje; to se týká jen těch vybraných výrobků, které jsou v tomto zdaňovacím období umístěny v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně	21/7/c	Naskladnění (přijetí VV)
0	Dolní index bez písmene r vyjadřuje zdaňovací období (měsíc). Index ₀ vyjadřuje měsíc, ve kterém se zajištění poskytuje (například říjen). Index ₋₁ odpovídá měsíci bezprostředně předcházejícímu měsíci, ve kterém se zajištění daně poskytuje (například září). Index ₋₂ odpovídá měsíci předcházejícímu o 2 měsíce měsíc, ve kterém se zajištění daně poskytuje (například srpen). Index ₋₃ odpovídá měsíci předcházejícímu o 3 měsíce měsíc, ve kterém se zajištění daně poskytuje (například červenec).		
r-1	Index _{r-1} vyjadřuje 12 po sobě jdoucích zdaňovacích období bezprostředně předcházejících období, ve kterém se výše zajištění poskytuje.		

Nejasnost číslo 1 (běžný rok – odst. 7)

V textu zákona je použita tato neurčitá definice časového období: „...v běžném roce bezprostředně předcházejícím zdaňovacímu období, ve kterém se zajištění daně poskytuje“. Pojem „běžný rok“ přitom není v obecně platných předpisech definován. Tento pojem nemá jednoznačný a všeobecně uznaný význam. Tato skutečnost je v rozporu s čl. 40 Legislativních pravidel vlády, který upravuje terminologii použitou v právním předpisu.

Z jednotlivých členů shora uvedené rovnice označených indexem r-1 lze vyčíst, že se v nich počítá s 1/12 údaje zjištěného za bezprostředně předcházející 12 po sobě jdoucích měsíců. Tento podíl de facto vyjadřuje průměrnou měsíční hodnotu zjišťovanou na bázi jednoho roku (tedy s eliminací vlivu sezónnosti).

Závěr č. 1

Pojem „běžný rok“ použitý v § 21 odst. 7 a §21 odst. 10 ZSpD je zapotřebí vykládat jako dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců bezprostředně předcházející kalendářnímu měsíci, v němž se zajištění daně poskytuje. Tedy například zjišťují-li zajištění za říjen 2011, jedná se o období od října 2010 do září 2011.

Výklad ustanovení § 21 odst. 10

Nejasnosti

Nejasnost číslo 2 (skutečná výše daňové povinnosti)

Text předpisu obsahuje část věty „...skutečná výše daňové povinnosti ...“, která nemá jednoznačný význam. Část věty „skutečná výše daňové povinnosti“ je složena ze dvou částí – předpisy definovaný pojem „daňová povinnost“ a slova „skutečná výše“, která zakládají nejasnost. Tyto dvě slova lze vykládat ve vztahu k pojmu „daňová povinnost“ různě (buďto jako daň, u které nastala povinnost daň přiznat a zaplatit nebo jako latentní daň, tedy daň, kterou by ani provozovatel daňového skladu zaplatit, kdyby vybrané výrobky nebyly od daně osvobozeny).

Nejasnost číslo 3 (výše daně podle odstavce 7)

Text předpisu obsahuje část věty „..... výše daně podle odstavce 7...“, která nemá jednoznačný význam. Nejasnost v tomto výrazu vychází z toho, že odstavec 7 jako celek definuje výši zajištění daně, nikoli výši daně. Není tedy na první pohled zřejmé, které skutečnosti uvedené v odst. 7 mají být vzaty v potaz.

Nejasnost číslo 4 (významová neurčitost)

Text předpisu obsahuje část věty „součet skutečné výše daňové povinnosti a výše daně podle odstavce 7 za tři po sobě jdoucí zdaňovací období“. Z této formulace není jasné, zdali se část věty „za tři po sobě jdoucí zdaňovací období“ vztahuje pouze k „výši daně podle odstavce 7“, nebo je vztažen k součtu „skutečné výše daňové povinnosti a výše daně podle odstavce 7“.

Nejasnost číslo 5 (kvantifikace)

Povinnost ukládaná v ustanovení odst. 10 je definována poněkud neurčitě, a to jako povinnost „zvýšit zajištění daně ve lhůtě 10 dní ode dne zjištění rozdílu“. V textu však není uvedeno o kolik.

Nejasnost číslo 6 (období)

Text předpisu v odst. 10 obsahuje slova „...za tři po sobě jdoucí zdaňovací období ...“. Z tohoto textu není jasné patrné, která tři po sobě jdoucí zdaňovací období se mají do výpočtu zahrnout. Není tedy z textu předpisu jasné zřejmé, zdali se jedná o tři po sobě jdoucí zdaňovací období bezprostředně předcházející období nebo jiná tři po sobě jdoucí zdaňovací období.

Nejasnost číslo 7 (běžný rok – odst. 10)

V odst. 10 je rovněž použit pojem „běžný rok“. V tomto odstavci u tohoto pojmu není uvedena bližší specifikace použitá v odstavci 7 („bezprostředně předcházejícím zdaňovacím období, ve kterém se zajištění daně poskytuje“).

Východiska:

Pojem „daňová povinnost“ je speciálně upraven v §3 odst. 1 písm. m) ZSpD: „Pro účely tohoto zákona se rozumí daňovou povinností výše daně připadající na vyrobené nebo dovezené vybrané výrobky, u kterých vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit podle § 9; u vybraných výrobků osvobozených od daně se daňovou

povinností rozumí výše daně, u které by vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, kdyby tyto vybrané výrobky nebyly od daně osvobozeny „.

Z důvodové zprávy obsažené ve sněmovním tisku 317/0 k ZSpD lze k celému § 21 vyčíst, že: „Výše zajištění musí odpovídat jedné dvanáctině roční výše daně připadající na vybrané výrobky, které jsou umístěny v daňovém skladu ve zdaňovacím období, kterého se zajištění daně týká. Navíc musí ještě zajištění daně zahrnovat zajištění ve výši daně připadající na vybrané výrobky, u nichž se v daném zdaňovacím období předpokládá zahájení jejich dopravy.“

Argumentace k nejasnostem 2 – 7:

Pokud zvážíme v souvislostech tyto zdroje a podstatu nejasností, pak dospějeme k závěru, že je nezbytné odstavec 10 vnímat jako celek a vykládat jej co možná nejbližší účelu vyjádřenému v důvodové zprávě (teleologickou metodou). Základní výkladovou metodou – metodou gramatickou, totiž k žádnému smysluplnému výkladu nedojdeme. Domnívám se, že účelem odstavce 10 je dosažení stavu, kdy vznikne provozovateli daňového skladu povinnost zvýšit zajištění daně za situace, kdy se objem skladovaných výrobků, ať už přijatých nebo vyrobených, oproti minulému roku zvýší. Tato domněnka se ani o to, že test uvedený v odstavci 7 nikterak nereaguje na zvýšení objemu skladovaných výrobků v období, za které se zajištění poskytuje. Proto se domnívám, že tuto funkci má test uvedený v odst. 10.

Část věty „součet skutečné výše daňové povinnosti a výše daně podle odstavce 7 za tři po sobě jdoucí zdaňovací období“ budeme vykládat jako daň odpovídající přijatým a vyrobeným vybraným výrobkům za tři po sobě jdoucí kalendářní měsíce bezprostředně předcházející měsíci, kdy se zajištění daně poskytuje. Tento údaj lze za předpokladu, že provozovatel plní svoje povinnosti řádně, prakticky zjistit například jako součet daňové povinnosti (řádek 1 oddíl II. daňového přiznání ke spotřební daní) za tři uplynulá zdaňovací období bezprostředně předcházející měsíci, ve kterém se zajištění daně poskytuje a daně odpovídající vybraným výrobkům, které byly v daňovém skladu ke konci měsíce bezprostředně předcházejícímu měsíci, ve kterém se zajištění daně poskytuje. Tento údaj se následně porovná se součtem třech dvanáctin výše daňové povinnosti, která vznikla při výrobě vybraných výrobků za uplynulých 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců bezprostředně předcházejících měsíci, ve kterém se zajištění poskytuje a třech dvanáctin výše daňové povinnosti, která připadá na vybrané výrobky přijaté provozovatelem daňového skladu za uplynulých 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců bezprostředně předcházejících měsíci, ve kterém se zajištění poskytuje. Pokud daň odpovídající přijatým a vyrobeným vybraným výrobkům za tři po sobě jdoucí kalendářní měsíce bezprostředně předcházející měsíci, kdy se zajištění daně poskytuje, bude vyšší, pak je provozovatel daňového skladu povinen ve lhůtě 10 dnů zvýšit poskytnuté zajištění daně o rozdíl mezi porovnávanými skutečnostmi.

Sjednocující závěry

Závěr č. 2 (k nejasnostem 2 až 5)

Alternativa 1:

Pokud součet skutečné výše daňové povinnosti a výše daně podle odstavce 7 za tři po sobě jdoucí zdaňovací období je vyšší než součet tří dvanáctin výše daňové

povinnosti, která vznikla při výrobě vybraných výrobků v běžném roce, a tří dvanáctin výše daně, která připadá na vybrané výrobky přijaté provozovatelem daňového skladu v běžném roce, je provozovatel daňového skladu povinen zvýšit zajištění daně ve lhůtě 10 dní ode dne zjištění rozdílu a to do minimální výše vypočtené podle odst. 7.

Alternativa 2:

Ustanovení §21 odst. 10 ZSpD definuje povinnost zvýšit zajištění daně nad rámec zajištění vypočítaného podle §21 odst. 7 ZSpD. Vzájemná vazba ustanovení odst. 7 a 10 je vyjádřena v tomto výpočetním modelu, jehož správnost koordinační výbor potvrzuje.

$$\left[\sum_{m=-3}^{m=-1} (P_m + N_m) \right] \times \left[\left(\frac{3}{12} \times P_{r-1} \right) + \left(\frac{3}{12} \times N_{r-1} \right) \right] \Rightarrow Z_{10} = \left[\sum_{m=-3}^{m=-1} (P_m + N_m) \right] - \left[\left(\frac{3}{12} \times P_{r-1} \right) + \left(\frac{3}{12} \times N_{r-1} \right) \right]$$

Člen	Popis	Skladový pohyb
Z_{10}	Částka, o kterou je povinen provozovatel daňového skladu zvýšit zajištění daně nad rámec zajištění vypočítaného podle § 21 odst. 7 ZSpD.	
P_m	výše daňové povinnosti, která provozovateli daňového skladu vznikla podle § 8 při výrobě vybraných výrobků ve zdaňovacím období vyjádřeným indexem; to se týká jen těch vybraných výrobků, které jsou v tomto zdaňovacím období umístěny v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně	Výroba
N_m	výše daně, která připadá na vybrané výrobky přijaté provozovatelem daňového skladu ve zdaňovacím období vyjádřeným indexem; to se týká jen těch vybraných výrobků, které jsou v tomto zdaňovacím období umístěny v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně	Naskladnění

Závěr č. 3 (k nejasnosti 6)

Použitá slova „...za tři po sobě jdoucí zdaňovací období ...“ je nutné chápat ve významu, že jde o tři po sobě jdoucí zdaňovací období bezprostředně předcházející období, ve kterém se výše zajištění sleduje. Například sleduji-li výši zajištění v říjnu, pak do výpočtu zahrnu měsíce červenec, srpen a září.

Závěr č. 4 (k nejasnosti 7)

Pojem „běžný rok“ je významově totožný s pojmem použitý v § 21 odst. 7. Je zapotřebí jej vykládat jako dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců bezprostředně předcházející kalendářnímu měsíci, v němž se zajištění daně poskytuje.

Analýza k § 20 odst. 11 ZSpD

Nejasnosti

Nejasnost číslo 8

Nejasnost spočívá v tom, zda-li je přípustné, aby správce daně v rámci pravomoci vyplývající z ustanovení §20 odst. 11 ZSpD, uložil podmínku, která by ukládala provozovateli daňového skladu zajistit daň nad rámec vymezený v §21 ZSpD.

Východiska

Výklad pojmu zabezpečení vybraných výrobků je možné nalézt v odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 43/2010-65: „Pojem zabezpečení vybraných výrobků (před neoprávněným použitím) je nutné chápat komplexně; uvedený pojem zahrnuje jak opatření technického charakteru (oplocení, střežení objektu apod.), tak opatření charakteru systémového a administrativního. Podmínky technického zabezpečení a opatření administrativního charakteru spolu neoddělitelně souvisí a vzájemně se doplňují. Pouze jejich vzájemným sladěním může být zajištěno oprávněné nakládání s vybranými výrobky.“

Argumentace

Zajištění daně je opatření finančního charakteru, které nelze podřadit pod žádnou ze skupin opatření v rozsudku vyjmenovaných (technické, systémové, administrativní). Zajištění daně je upraveno v §21 ZSpD. Dispozice správce daně je přímo v tomto ustanovení uvedena, a to konkrétně v odst. 12. Tato skutečnost podle mého názoru vylučuje použití výkladové analogie. Odstavec 12 umožňuje správci daně na základě žádosti provozovatele daňového skladu při splnění stanovených podmínek rozhodnout o snížení zajištění daně nebo rozhodnout o upuštění od zajištění. V tomto ani v jiném odstavci však není ničeho, co by opravňovalo správce daně zajištění upravovat směrem nahoru nad rámec odst. 7 a 10.

Domníváme se tedy, že je nepřípustné, aby správce daně uložil na základě § 20 odst. 11 ZSpD povinnost provozovateli daňového skladu zajišťovat daň nad rámec zajištění stanoveného podle § 21 ZSpD, neboť to odporuje zásadě legality obsažené v § 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů.

Sjednocující závěr

Závěr číslo 5

Je nepřípustné, aby správce daně uložil na základě § 20 odst. 11 ZSpD povinnost provozovateli daňového skladu zajišťovat daň nad rámec zajištění zjištěného podle § 21 ZSpD.

Návrh

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

Stanovisko Generálního ředitelství cel:

Stanovisko Odboru 23 – Spotřebních daní Generálního ředitelství cel k navrženým závěrům:

Závěr č. 1

Pojem „běžný rok“ použitý v § 21 odst. 7 a § 21 odst. 10 ZSpD je zapotřebí vykládat jako dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců bezprostředně předcházejících kalendářnímu měsíci, v němž se zajištění daně poskytuje. Tedy například zjišťují-li zajištění za říjen 2011, jedná se o období od října 2010 do září 2011.

Stanovisko odboru 23 GŘC

Odbor 23 GŘC souhlasí s výše uvedeným výkladem pojmu „běžný rok“. Stejným způsobem byl tento pojem doposud vykládán.

Závěr č. 2**Alternativa 1:**

Pokud součet skutečné výše daňové povinnosti a výše daně podle odstavce 7 za tři po sobě jdoucí zdaňovací období je vyšší než součet tří dvanáctin výše daňové povinnosti, která vznikla při výrobě vybraných výrobků v běžném roce, a tří dvanáctin výše daně, která připadá na vybrané výrobky přijaté provozovatelem daňového skladu v běžném roce, je provozovatel daňového skladu povinen zvýšit zajištění daně ve lhůtě 10 dní ode dne zjištění rozdílu a to do minimální výše vypočtené podle odst. 7.

Alternativa 2:

Ustanovení § 21 odst. 10 ZSpD definuje povinnost zvýšit zajištění daně nad rámec zajištění vypočítaného podle § 21 odst. 7 ZSpD. Vzájemná vazba ustanovení odst. 7 a 10 je vyjádřena v tomto výpočetním modelu, jehož správnost koordinační výbor potvrzuje.

$$\left[\sum_{m=-3}^{m=-1} (P_m + N_m) \right] \times \left[\left(\frac{3}{12} \times P_{r-1} \right) + \left(\frac{3}{12} \times N_{r-1} \right) \right] \Rightarrow Z_{10} = \left[\sum_{m=-3}^{m=-1} (P_m + N_m) \right] - \left[\left(\frac{3}{12} \times P_{r-1} \right) + \left(\frac{3}{12} \times N_{r-1} \right) \right]$$

Člen **Popis**

**Skladový
pohyb**

Z_{10} Částka, o kterou je povinen provozovatel daňového skladu zvýšit zajištění daně nad rámec zajištění vypočítaného podle § 21 odst. 7 ZSpD.

P_m výše daňové povinnosti, která provozovateli daňového skladu vznikla podle § 8 při výrobě vybraných výrobků ve zdaňovacím období vyjádřeným indexem; to se týká jen těch vybraných výrobků, které jsou v tomto

Výroba

	zdaňovacím období umístěny v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně		
N_m	výše daně, která připadá na vybrané výrobky přijaté provozovatelem daňového skladu ve zdaňovacím období vyjádřeným indexem; to se týká jen těch vybraných výrobků, které jsou v tomto zdaňovacím období umístěny v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně	Naskladnění	Stanovisko odbo ru 23 GŘC

V závislosti na zvolené variantě výpočtu dochází v případě „rozkolísané“ výroby k poměrně velkým rozdílům ve výši stanovení zajištění daně.

Varianta 1 vychází z předpokladu, že aktuální zajištění daně se počítá podle § 21 odstavce 7 ZSpD. V případě užití této varianty s využitím povinnosti dle návěti odstavce 7: „Pro každý daňový sklad musí zajištění daně odpovídat,...“ by výpočet dle odstavce 10 byl nadbytečný, neboť by stačilo spočítat aktuální výši zajištění podle odstavce 7 a tuto porovnat s poskytnutou výší zajištění daně. V odstavci 10 by v tomto případě stačilo pouze definovat dobu, ve které má být zajištění doplněno v případě, že výše aktuální vypočtená podle odstavce 7 je vyšší než poskytnutá výše zajištění.

Varianta 2 sice využívá výpočtu dle odstavce 10, avšak má následující úskalí:

- a) Částka Z_{10} je definována jako částka, o kterou je povinen provozovatel daňového skladu zvýšit zajištění daně nad rámec zajištění vypočítaného podle § 21 odst. 7 ZSpD, ale pokud bychom uvažovali se zajištěním stanoveným podle odstavce 7, musela by být ve výpočtu „navýšení“ zahrnuta i výše daně připadající na vybrané výrobky, u kterých byla zahájena doprava.
- b) Dle navrženého vzorce představuje částka Z_{10} „trojnásobné“ navýšení. Není-li cílem vybočit z původního schématu, kdy je zajištění daně stanoveno jako „průměrná měsíční výše daně a daňové povinnosti“, považujeme za logicky správný následující výpočet zajištění daně.

Vypočte se částka **A** odpovídající součtu (přiměřeně § 21 odst. 7):

a) provozovatel daňového skladu

- výše skutečné daně, připadající na vybrané výrobky, u nichž byla zahájena doprava (v režimu podmíněného osvobození od daně) ve 3 po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích, za které se výše zajištění ověřuje,
- výše skutečné daňové povinnosti, připadající na vybrané výrobky, které byly v daňovém skladu někdy vyrobeny a v těchto 3 po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích, za které se výše zajištění ověřuje, zůstaly umístěny v daňovém skladu a u kterých nebyla v těchto 3 měsících zahájena doprava v režimu podmíněného osvobození od daně,
- výše skutečné daně, připadající na (kdykoliv) přijaté vybrané výrobky, které jsou/byly v těchto 3 po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích, za které se výše zajištění ověřuje, umístěny (skladovány) v daňovém skladu; do částky se nezapočítají vybrané výrobky, u kterých byla zahájena doprava a které byly použity pro výrobu,

b) oprávněný příjemce

- výše skutečné daně, připadající na vybrané výrobky přijaté ve 3 zdaňovacích obdobích předcházejících období, za které se výše zajištění ověřuje.

Každý ze tří měsíců se počítá samostatně. Částku A tvoří součet samostatně vypočtené skutečnosti jednotlivých měsíců.

Dále se vypočte částka **B** odpovídající součtu (§ 22 odst. 10):

a) provozovatel daňového skladu

- 3/12 výše skutečné daňové povinnosti, připadající na vybrané výrobky, které byly vyrobeny (bez ohledu na další ne/skladování či dopravu) v běžném roce předcházejícím zdaňovacímu období, za které se výše zajištění ověřuje,
- 3/12 výše skutečné daně, připadající na vybrané výrobky, které byly přijaty (bez ohledu na další ne/skladování či dopravu) do daňového skladu v běžném roce předcházejícím zdaňovacímu období, za které se výše zajištění ověřuje,

b) oprávněný příjemce

- 3/12 výše skutečné daně, připadající na vybrané výrobky, které byly přijaty oprávněným příjemcem v běžném roce předcházejícím zdaňovacímu období, za které se výše zajištění ověřuje,

Pokud je částka **A** vyšší než částka **B**, pak je subjekt povinen doplnit zajištění na aktuální výši částky A/3 ve lhůtě 10 dní ode dne zjištění rozdílu.

Částka zajištění se tedy vypočte jako součet **A** (dle § 21 odst. 10 ZSpD) podělený číslicí 3 (zajištění je stanoveno na výši daňové povinnosti a výše daně za průměrné zdaňovací období). Subjekt je povinen doplnit zajištění o částku, která se rovná rozdílu aktuálně stanoveného zajištění (A/3) – výše stávajícího/dosavadního zajištění.

Závěr č. 3

Použitá slova „...za tři po sobě jdoucí zdaňovací období ...“ je nutné chápat ve významu, že jde o tři po sobě jdoucí zdaňovací období bezprostředně předcházející období, ve kterém se výše zajištění sleduje. Například sleduji-li výši zajištění v říjnu, pak do výpočtu zahrnu měsíce červenec, srpen a září.

Stanovisko odboru 23 GŘC

Odbor 23 GŘC zastává názor, že částky **A** a **B** (dle § 21 odst. 10 ZSpD – viz výše) by měl daňový subjekt porovnávat denně v průběhu zdaňovacího období (viz § 21 odst. 9 ZSpD „provozovatel daňového skladu je povinen průběžně sledovat výši zajištění daně...“), přičemž, při stanovení částky A se za poslední zdaňovací období považuje i část zdaňovacího období, tzn., že pokud částku překročí již dříve, není třeba pro nové určení zajištění daně vyčkávat skončení všech třech po sobě jdoucích zdaňovacích období. Subjekt je povinen sledovat výši zajištění průběžně a do 10 dnů po zjištění „nedostatečnosti zajištění“ zajištění doplnit. Sleduji-li výši zajištění v říjnu, pak se do výpočtu částky **A** zahrnou měsíce srpen a září a aktuální část měsíce října.

V opačném případě by neukládal zákon povinnost **průběžného** sledování, protože by stačilo vždy provést výpočet ke konci měsíce.

Závěr č. 4

Pojem „běžný rok“ je významově totožný s pojmem použitým v § 21 odst. 7. Je zapotřebí jej vykládat jako dvanáct po sobě jdoucích kalendářních měsíců bezprostředně předcházející kalendářnímu měsíci, v němž se zajištění daně poskytuje.

Stanovisko odboru 23 GŘC

Odbor 23 GŘC souhlasí s výše uvedeným výkladem pojmu „běžný rok“ – viz závěr č. 1.

Závěr č. 5

Je nepřipustné, aby správce daně uložil na základě § 20 odst. 11 ZSpD povinnost provozovateli daňového skladu zajišťovat daň nad rámec zajištění zjištěného podle § 21 ZSpD.

Stanovisko odboru 23 GŘC

Odbor 23 GŘC souhlasí s výše uvedeným závěrem. Zajištění daně se vždy stanovuje podle § 21 ZSpD.

Pojem obsažený v § 20 odst. 11 ZSpD se týká podmínek pro zabezpečení vybraných výrobků před neoprávněným použitím, tedy např. zvýšená ostraha, oplocení, evidence apod.

Současně navrhuje přijmout sjednocující závěry k následujícím nejasnostem:

Nejasnost číslo 9

V textu zákona není nikde stanoveno, jak postupovat při výpočtu v případě, že společnost má „historii“ kratší než 12 kalendářních měsíců.

Závěr č. 6 (rozšiřuje závěry č. 2 a č. 3)**Stanovisko odboru 23 GŘC**

V případě daňového skladu, „který nemá 12 měsíční historii“, ale má již minimálně 3 měsíční historii, se počítá částka **B** z měsíčních předpokladů doplněných o skutečnost, např. 7 měsíců předpoklad a 5 měsíců skutečnost.

Nejasnost číslo 10

V textu zákona není nikde stanoveno, jak postupovat při výpočtu v případě, že společnost má „historii“ kratší než 3 kalendářní měsíce.

Závěr č. 7 (rozšiřuje závěry č. 2 a č. 3)**Stanovisko odboru 23 GŘC**

V případě daňového skladu „s historií do 3 měsíců“ se částka **A** počítá ze skutečnosti za období, kdy subjekt opravdu činnost provozuje (např. stačí 1 měsíc) a v částce **B** se použije předpoklad na 12 měsíců. Ačkoli se porovnávají „skutečnost neúplných 3 měsíců“ se 3/12 předpokladu, odhalí se tím „úmyslně podhodnocený předpoklad“ (např. již po jednom měsíci činnosti, překročí předpoklad na 3 měsíce).