

**SOUVISLOSTI DAŇOVÝCH A CELNÍCH PŘEDPISŮ V RÁMCI
PROBLEMATIKY CELNÍCH SKLADŮ A SVOBODNÝCH SKLADŮ
PŘI DOVOZU A VÝVOZU ZBOŽÍ NA ÚROVNI EVROPSKÉ UNIE
A ČESKÉ REPUBLIKY**

**CONNECTIONS BETWEEN TAX AND CUSTOMS LAW IN
PROBLEMS BONDED WAREHOUSE AND FREE WAREHOUSE
ON EXPORT AND IMPORT GOODS AT THE LEVEL EU AND CR**

PAVEL MATOUŠEK

Právnická fakulta Univerzity Palackého v Olomouci

Abstrakt

Celní sklady a svobodné sklady propojují komunitární celní předpisy s národními daňovými předpisy členských států Evropské unie. Harmonizace celních předpisů v EU je úplná, harmonizace daňových předpisů je pouze částečná. Realizaci dovozů a vývozů přes celní sklady a svobodné sklady vytváří zvláštní situaci souběhu komunitární právní úpravy EU a národní právní úpravy členských států.

Klíčová slova

Celnictví, celní kodex, celní předpisy, celní sklad, celní správa, celní řízení, clo, daně, daň z přidané hodnoty, DPH, Evropská unie, harmonizace, spotřební daň, svobodné pásmo, svobodný sklad.

Abstract

Bonded warehouse and free warehouse interconnecting community customs regulations EU with national tax regulations member's states EU. Harmonization customs regulations in EU is total, harmonization tax regulations in EU is only partial. Realization export and import in the teeth of bonded warehouse and free warehouse is contact follow community law EU with national law member's states EU and this is special law situation.

Key words

Board of customs, bonded warehouse, consumer tax, customs control, customs documents, customs duty, customs laws, customs operation, EU, free warehouse, Harmonization, tax regulations, tax regulations, VAT.

Úvod

Při provádění zahraničně obchodních operací v rámci zahraničního obchodu EU nastávají situace, kdy se obchod neuskutečňuje jednoduchými přímými obchodními operacemi dovoz, vývoz zboží od jediného prodávajícího jedinému kupujícímu s jednorázovou úhradou kupní ceny a okamžitým zaplacením cla a daní spojených s dovozem zboží a uvolněním zboží do volného oběhu. Jsou případy nejistých obchodů se zbožím, nebo časově předem neurčených obchodů zboží přes konsignační sklady, ale jsou i případy složitých obchodních transakcí, které vyžadují soustředění dílčích zásilek zboží, od subdodavatelů z různých zemí světa s kompletací prodávaného konečného produktu, jsou i složité transakce uskutečňované přeprodejem zboží přes několik obchodníků, jsou transakce vyžadující sice soustředění zboží, které je předmětem obchodu, pro vlastní uskutečnění obchodu, ale následné dodávání se uskutečňuje postupně v dílčích dodávkách dle potřeb kupujícího. Právě tyto složitější obchodní operace nelze mnohdy z hlediska celních předpisů a daňových předpisů řešit postupy jednoduchých dovozů a vývozů v rámci celně schváleného určení zboží s propuštěním zboží do celních režimů volný oběh a vývoz, ale je třeba využívat u těchto obchodů celně schváleného určení zboží propuštění zboží do celního režimu uskladňování zboží v celním skladu, případně celně schváleného určení zboží umístění zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu. Při těchto složitých obchodních transakcích je nutno synteticky současně aplikovat jak celní předpisy EU, tak současně i vnitrostátní daňové předpisy České republiky.

Právní úprava celní problematiky celních skladů a svobodných skladů (svobodných pásem)

- Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, v platném znění (dále jen celní kodex)

- Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987 o sazební a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, v platném znění (dále jen celní sazebník)
- Nařízení Rady (EHS) č. 918/83 ze dne 28. března 1983 o systému Společenství pro osvobození od cla, v platném znění
- Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, v platném znění (dále jen prováděcí předpis k celnímu kodexu)

Právní úprava daňové problematiky celních skladů a svobodných skladů (svobodných pásem)

- Směrnice Rady Společenství č. 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, v platném znění
- Směrnice Rady Společenství č. 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, v platném znění
- Zákon o DPH č. 235/2004 Sb. ve znění všech novel
- Zákon o spotřebních daních č. 353/2003 Sb. ve znění všech novel

Význam a rozdíly mezi celními sklady a svobodnými sklady, svobodnými pásmy

Význam celních skladů, svobodných skladů a svobodných pásem spočívá pro firmy a podnikatele v tom, že u dovezeného zboží ze zahraniční, zboží které není zbožím Společenství, které je v těchto skladech uskladněno, nemusí platit ihned v souvislosti s dovozem z tohoto zboží dovozní clo a taktéž DPH, a neplatí clo a DPH i po celou dobu jeho umístění ve svobodných pásmech a svobodných skladech i po celou dobu uskladnění zboží v celních skladech. Dále pak zboží umístěné ve svobodných skladech nebo uskladněné v celních skladech při dovozu k uskladnění a po dobu uskladnění nepodléhá obchodně-politickým opatřením (licence), které se jinak při dovozu s přímým propuštěním do režimu volného oběhu uplatňují. Svobodná pásma, svobodné sklady, ale i celní sklady neslouží jen pro uskladnění zboží při jeho dovozu ze třetích zahraničních zemí, ale v některých případech předpisy EU umožňují v těchto skladech uskladnit i zboží Společenství, na které se pak pohlíží jako na zboží vyvezené.

Zásadní rozdíl mezi celním skladem a svobodným skladem spočívá v tom, že celní sklad je institutem odvozeným až od celního režimu uskladňování zboží v celních skladech, jako jednoho z celních režimů celně schváleného určení zboží propuštění zboží do celního režimu, kdežto svobodný sklad je institut vyplývající přímo z celně schváleného určení zboží umístění zboží do svobodných pásem a svobodných skladů.

Dalším rozdílem je povolovací proces provozu celního skladu a svobodného skladu, kdy, jako povolovací orgán:

- celní sklady povoluje místně příslušný celní úřad podle místa, kde se celní sklad bude nacházet
- svobodný sklad povoluje Generální ředitelství cel

Dalším rozdílem je úprava provozu skladu z hlediska podmínek stanovených celními orgány v povolení provozu skladu. Lze obecně říci:

- celní sklady ve většině případů mají velmi omezený rozsah činností při nakládání se zbožím, a navíc, všechny tyto činnosti musí být povoleny celním orgánem. Možné činnosti nakládání se zbožím jsou většinou pouze omezeny na operace, které udržují nezměněný stav zboží. Většinou se jedná o klasické skladování.
- svobodné sklady umožňují většinou větší rozsah činností nakládání se zbožím, takže s povolením celních orgánů lze ve svobodných pásmech a svobodných skladech kromě skladovací činnosti i provozovat výrobní činnost, přepracovávání zboží, zušlechťování zboží.

Rozdílná je i úroveň dohledu celních orgánů na provoz celních skladů a svobodných skladů, kde:

- celní sklady jsou většinou pod dohledem celních orgánů přes celní administrativu skladu při celním projednávání zboží a přímé fyzické kontroly provozu skladu jsou prováděny celními orgány namátkově. Vnitřní režim organizace skladu, v mezích podmínek povolení provozu skladu vydaného celními orgány, včetně pohybu osob ve skladu, si organizuje provozovatel skladu na svou odpovědnost.
- svobodné sklady a svobodná pásma mohou mít celními orgány stanoven různý stupeň dohledu celních orgánů a to až po nepřetržitý přímý dohled ze strany celních orgánů, tj. na hranicích prostoru svobodného pásma či svobodného skladu

může být obdobný režim kontrol jako na státní celní hranici, tj. kontroly vstupu a výstupu, prohlídky zboží, zavazadel, možnost i zákazu vstupu určitých osob.

Nejčastější důvody užití celních skladů a svobodných skladů při obchodních operacích

Obecnými důvody pro uskladnění zboží v celních skladech nebo pro umístění zboží ve svobodných skladech nejčastěji jsou :

- Dovozy většího množství zboží, které je spojeno se získání množstevních výhod při nákupu ve formě snížení ceny. Po uskladnění v celním skladu či umístění ve svobodném pásmu či skladu pak dovozce postupně vyskladňuje zboží podle požadavků odbytu a situace na trhu, tzn. neplatí clo a DPH ihned při dovozu z veškerého dovezeného zboží, nýbrž platí postupně vždy jen z množství, které vyskladňuje.
- Dovozy celého sortimentu náhradních dílů pro servisní činnost a následně postupné vyskladňování dovozcem vybraných potřebných konkrétních náhradních dílů až v okamžiku jejich skutečné potřeby pro provádění oprav. Efekt postupného placení cla a DPH zůstává stejný jako u předchozího bodu.
- Dovozy zboží s následným prodejem zboží (převod vlastnictví) jiným subjektům (tuzemským i zahraničním) bez cla a DPH za účelem jejich následného exportu nebo propuštění do volného oběhu v ČR. V těchto případech při následném propouštění zboží do ČR platí clo i DPH již nový nabyvatel. Tyto operace jsou možné jen ve veřejných celních skladech a ve svobodných skladech. Není možné je realizovat v rámci soukromých celních skladů.
- Dovozy zboží a následný převod vlastnictví k tomuto zboží na jiný subjekt. Účelem této transakce je, aby konečný příjemce nebyl v žádném přímém kontaktu s prvotním dodavatelem. Tyto operace jsou možné jen ve veřejných celních skladech a ve svobodných skladech. Není možné je realizovat v rámci soukromých celních skladů.
- Dovozy zahraničního zboží za účelem jejich přiložení do vývozních zásilek tuzemského zboží k exportu mimo EU bez propuštění zboží do volného oběhu, tj. bez vylívání dovezeného zboží a placení cla a DPH.
- Dovozy zahraničního zboží za účelem přebalení (neutrální balení) a následný vývoz mimo území EU.

- Dovozy zahraničního zboží, na které se vztahují některá obchodně politická opatření EU (licence) a dovozce ještě předepsaná povolení nemá vyřízeno. Po vyřízení a předložení licence zboží je propuštěno do navržených režimů v tuzemsku. V případě, že licence není získána, je možno zboží vyvézt zpět do zahraničí, případně zničit za celního dozoru.
- Dovozy zahraničního zboží, jehož nákup v daném okamžiku je ekonomicky výhodný, ale ke kterému se v dovozu vztahují další zvýhodňující kvóty, které však jsou v okamžiku dovozu uzavřeny. Ve skladu dovozce může vyčkat na otevření zvýhodňujících kvót.

U svobodných pásem a svobodných skladů se k výše uvedeným obecným důvodům jejich užití ještě přiřazují další důvody, které je však možno realizovat jen umístěním zboží do svobodných pásem a svobodných skladů, a to:

- Dovozy surovin za účelem zušlechtění ve svobodném skladu či pásnu. Po zušlechtění zpětný vývoz finálních výrobků mimo celní území EU.
- Dovozy surovin za účelem přepracování pod celním dohledem na finální výrobky. Po přepracování zpětný vývoz výrobků mimo celní území EU nebo postupné propouštění přepracovaného zboží do tuzemska se zaplacením cla a DPH.
- Dovozy zahraničního zboží a i umístění různého zboží se statutem Společenství, od různých dodavatelů EU do svobodného skladu či pásma za účelem kompletace zboží a zásilek dle dispozic zahraničního odběratele. Následně zkompletované zboží se vyváží mimo celní území EU.
- Dovozy zahraničního zboží, které nesplňuje podmínky umožňující jeho prodej na trhu EU (např. neodpovídá technickým normám EU). Ve svobodném pásnu či skladu se zboží upraví tak, aby odpovídalo předpisům EU a následně se propustí do volného oběhu po zaplacení cla a DPH.
- Dovozy zahraničního zboží sběratelského charakteru (starožitnosti, umělecké předměty) a provádění aukcí tohoto zboží přímo ve svobodném pásnu či svobodném skladu.
- Umístění zboží zahraničního i se statutem Společenství, od různých dodavatelů, ve svobodném skladu či pásnu, když je nesoulad mezi nejvýhodnějším okamžikem výroby a dodávky a okamžikem potřeby a užití zboží. Příkladem mohou být dodávky „JUST IN TIME“. Vyskladnění se uskutečňuje v nejvhodnější okamžik.

- Umístění zboží se statutem Společenství do svobodného pásma nebo svobodného skladu při uskutečnění obchodu v době nevýhodných dovozních podmínek do země určení. Obchod je uskutečněn, vlastnictví ke zboží je převedeno na příjemce a zboží ve svobodném pásmu čeká na otevření kvót, udělení licencí a je odebíráno zahraničním příjemcem až v době pro něj nejvýhodnějších dovozních podmínek nebo dle jeho potřeb.
- Umístění zboží do svobodného pásma či skladu za účelem převodu vlastnictví k tomuto zboží na jiný subjekt, když má být zajištěno, aby se prvotní dodavatel tuzemský či s EU nedostal do žádného přímého kontaktu s konečným zahraničním příjemcem ze třetí země.
- Umístění zboží pro vývoz tuzemským dodavatelem do svobodného pásma nebo svobodného skladu, když přepravu zboží uskutečňuje z území EU zahraniční kupující a není dostatečná záruka, že zajistí tuzemskému vývozci splnění všech podmínek e-vývozu, případně dodání náhradních důkazů o uskutečněném výstupu zboží mimo území EU. Tyto důkazy, v případě, že není uzavřen e-vývoz, jsou pro tuzemského vývozce nezbytné dle zákona o DPH pro osvobození dodávky zboží od DPH. Při umístění zboží do svobodného pásma či skladu v tuzemsku je vývoz uskutečněn, tudíž umístění provede a důkaz si zajistí sám tuzemský vývozce.

Celní sklady

Problematiku celních skladů a uskladňování zboží v celních skladech upravují předpisy EU, a to Celní kodex Společenství – Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992 v platném znění (články č. 98 – 113) a prováděcí předpis k celnímu kodexu – Nařízení Komise (EHS) č. 2454/1993 v platném znění (články č. 524 – 535).

Režim uskladňování v celním skladu je celním režimem s podmíněným osvobozením od cla a současně i režimem s ekonomickými účinky.

Celní sklad je jakékoliv místo (např. ohraničené prostranství, budova, místnost, část místnosti), schválené celním orgánem, které je pod jejich dohledem a kde je zboží skladováno za podmínek předem stanovených rozhodnutím celního orgánu. Provozovat celní sklad lze pouze s povolením celního úřadu, o které musí provozovatel v předstihu požádat a zřízení celního skladu musí žadatel v žádosti hospodářsky odůvodnit.. Součástí povolovacího řízení

je i řízení o zajištění celního dluhu, který by mohl vzniknout v souvislosti s případným porušením podmínek celního režimu uskladnění zboží v celním skladu. Další součástí povolovacího řízení je i tzv. místní šetření, kdy celní orgán posuzuje prostory v nichž má být provozován celní sklad a celní orgán může požadovat i jejich úpravu pro splnění zejména bezpečnostních podmínek provozu celního skladu.

Provoz celního skladu

V celním skladu lze skladovat:

- zboží, které není zbožím Společenství, aniž toto zboží podléhá dovoznímu clu nebo obchodně-politickým opatřením (zahraniční zboží dovezené na území Společenství),
- zboží Společenství, pro které zvláštní předpisy Společenství stanoví (zboží v rámci společné zemědělské politiky), že se na ně v důsledku jeho uskladnění v celním skladu vztahují opatření obvykle uplatňovaná při vývozu zboží.

Skutečnost, že režimu uskladňování v celním skladu umožňuje skladovat zboží, aniž by podléhalo obchodně-politickým opatřením, žádným způsobem neomezuje možnost uplatnit zákazy a omezení vztahující se buď na vstup zboží na území Společenství a dále zákazy a omezení odůvodněné veřejnou mravností, veřejným pořádkem, bezpečností, ochranou zdraví a života lidí apod.

Zboží v celním skladu může být skladováno po neomezeně dlouhou dobu. Celní orgány však v odůvodněných případech mají právo stanovit lhůtu, ve které skladovatel musí navrhnout pro uskladněné zboží jiné celně schválené určení (např. u zboží, které po určité době podléhá zkáze nebo se stává nepoužitelným).

Druhy celních skladů:

- veřejné, tzn. uskladňovat zboží může kterákoliv osoba. Veřejný celní sklad je organizován jako firma poskytující služby uskladňování zboží pro kteréhokoliv ukladatele zboží. Provozovatel skladu a ukladatel zboží k uskladnění jsou různé osoby. Veřejné celní sklady rozlišujeme na několik typů podle vztahu odpovědnosti ke zboží:

typ A – odpovědnost za zboží nese provozovatel skladu

typ B - odpovědnost za zboží nese ukladatel zboží

typ F - sklad je provozován celními orgány

- soukromé, tj. určené pro uskladňování zboží pouze osobou, která má povolení provozovat celní sklad a je vázána danými podmínkami, tzn. provozovatel soukromého celního skladu a ukladatel zboží k uskladnění je tatáž osoba. Soukromé celní sklady rozlišujeme na několik typů :

typ D – soukromý sklad, kde následné propuštění uskladněného zboží do režimu volného oběhu se děje zjednodušeným postupem místního řízení

typ E - soukromý sklad, kde se zboží propouští do režimu uskladňování v celním skladu, ale zboží může být uskladněné v jiném místě než schváleném jako celní sklad

typ C – soukromý sklad s provozním režimem jiným, než je popsán u typu D a E.

Každý celní sklad musí o veškerém uskladněném zboží vést evidenci, která kdykoliv poskytne úplné kompletní údaje o uskladněném zboží. Evidence musí být schválena celním orgánem v rámci povolovacího řízení celního skladu.

Svobodné sklady

Problematiku svobodných skladů, svobodných pásem a umístování zboží ve svobodných skladech upravují předpisy EU, a to Celní kodex Společenství – Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992 v platném znění (články č. 166–181) a prováděcí předpis k celnímu kodexu – Nařízení Komise (EHS) č. 2454/1993 v platném znění (články č.799 – 840).

Svobodná pásma a svobodné sklady jsou části celního území EU, ale od ostatního celního území EU jsou odděleny. Tato svobodná pásma a sklady musí být ohrazeny a jejich obvod, vstupní a výstupní místa jsou pod dohledem celních orgánů. Osoby a dopravní prostředky vstupující nebo vystupující mohou být podrobeny celní kontrole. Přístup do svobodného pásma nebo skladu může být odepřen osobám, které neposkytují veškeré nezbytné záruky dodržování příslušných předpisů. Celní orgány jsou oprávněny kontrolovat zboží, které do svobodného pásma vstupuje, pobývá v něm nebo z něho vystupuje.

O povolení zřízení svobodného skladu může v rámci EU požádat kdokoliv, dle článku č. 800 prováděcího předpisu k celnímu kodexu Společenství. Žádosti se podávají stanoveným orgánům celní správy státu v němž se svobodný sklad má nacházet, v České republice tímto celním orgánem je Generální ředitelství cel. Je-li zřízení svobodného pásma či skladu povoleno, musí provozovatel svobodného skladu požádat dohlízející místně příslušný celní úřad podle místa zřízení svobodného skladu o vydání navazujících povolení, kterými musí být stanoveny podmínky provozu svobodného skladu, rozsah a způsoby vedení evidencí svobodného skladu.

U zboží umístěném ve svobodném skladu, se má zato, že zboží, které nemá status zboží Společenství, z hlediska cla, se nenachází na celním území EU, za podmínky, že nebylo propuštěno do volného oběhu ani jiného celního režimu a nebylo užito, ani spotřebováno za podmínek jiných než stanovených celními předpisy. Na zboží se statusem Společenství, umístěné ve svobodném celním pásmu, se pohlíží jako by bylo vyvezeno. Po dobu umístění zboží ve svobodném skladu se z dovezeného zboží nevybírá clo ani daň z přidané hodnoty. Z hlediska spotřební daně se zboží umístěné ve svobodném pásmu považuje za podmíněně osvobozené od daně.

Druhy svobodných skladů, svobodných pássem

Druhy svobodných skladů a svobodných pássem jsou vymezeny systémem a rozsahem kontrol do následujících typů :

- svobodná pásma a svobodné sklady s kontrolou typu I, jsou založeny na principu „hrazení“, tj. technické zařízení vymezující svobodné pásmo, které umožňuje celním orgánům dohled vně svobodného celního pásma a zabraňuje možnému protiprávnímu výstupu zboží ze svobodného pásma (ploty, brány, přímá fyzická ostraha, elektronické hlídací a sledovací systémy, kamerový dohled na oplocení apod.)
- svobodná pásma a svobodné sklady s kontrolou typu II, jsou založeny na formalitách prováděných při režimu uskladňování v běžných celních skladech, tj. administrativní doklady, JSD na uskladnění, kontrola zboží, zajištění celního dluhu

Nakládání se zbožím ve svobodném skladu

Doba umístění ve svobodném skladu není omezena. Zahraniční zboží, které nemá status Společenství, může být po umístění ve svobodném skladu, vždy po projednání s celními orgány a s jejich souhlasem:

- podrobena obvyklým formám manipulace, tj. manipulace k zajištění uchování zboží (např. překládání, větrání, oprašování atd.)
- propuštěno do některého z celních režimů (volný oběh, aktivní zušlechťovací styk, přepracování pod celním dohledem, dočasné použití,)
- přenecháno ve prospěch státu
- zničeno za celního dohledu a podmínek stanovených celními orgány

Pokud u zboží není realizována některá z předešlých možností nakládání se zbožím, pak zboží může být pouze skladováno a nesmí být ve svobodném skladu spotřebováno, ani používáno.

Změny, převody vlastnictví k umístěnému zboží (tzv. pře prodej) ve svobodném skladu musí být celním orgánům vždy oznámeny a prokázány (faktury, obchodní smlouvy). Pokud se změnou vlastnictví je spojena i změna ceny zboží a při ukončení umístění zboží ve svobodném skladu dojde k vyměrování cla, pak deklarant je povinen sám navrhnout celním prohlášením k vyměření cla celní hodnotu. Je-li navržená celní hodnota vyšší než celní hodnota původní, tzn. deklarovaná při umístění zboží do svobodného skladu, celní orgán navrženou celní hodnotu přijme. Je-li navržená celní hodnota nižší než původní, celní orgán navrženou celní hodnotu nemusí přijat a celní hodnotu stanoví z moci úřední.

Při ukončení umístění zboží ve svobodném skladu, může být zboží, které nemá status zboží EU:

- vyvezeno mimo území EU, do kterékoliv třetí země nebo zpět vyvezeno mimo území EU, tj. do země mimo EU odkud bylo dovezeno
- dodáno do jiné části celního území EU
- propuštěno do tuzemska, do celního režimu volného oběhu nebo do jiného z možných celních režimů

a zboží, které má status zboží EU může být:

- vyvezeno mimo území EU, do kterékoliv třetí země

- vráceno do jiné části celního území EU
- vráceno do tuzemska

Rozdíly mezi daňovými a celními předpisy ve vztahu k problematice celních skladů a svobodných skladů (svobodných pásem)

Základní rozdíl mezi daňovými a celními předpisy i ve vztahu k problematice celních a svobodných skladů spočívá ve výrazném rozdílu vymezení celního a daňového území EU, tedy rozdílů ve vymezení území na kterém se uplatňují celní předpisy EU a vymezení území, na kterém se uplatňují daňové předpisy členských států EU.

Celním i daňovým územím EU jsou území všech členských států Evropské unie, Monaka a San Marina, s následujícími výjimkami:

<u>Území EU</u>	<u>Celní území EU</u>	<u>Daňové území EU</u>
Kanárské ostrovy (Španělsko)	ANO	NE
Hora Athos (Řecko)	ANO	NE
Francouzské zámořské departmenty		
Guyana, Martinik, Réunion, Guadalupe,	ANO	NE
Gorizia, Val d'Aoste (Itálie)	ANO	NE
Ostrov Aland (Finsko)	ANO	NE
Normanské ostrovy (Velká Británie)	ANO	NE
Ostrovy v kanálu La Manche a ostrov Man (GB)	ANO	NE
Monako	ANO	NE
San Marino	ANO	NE
Jungholz a Mittelberg (Kleines Walsertal)		
(Rakouská území v Německu)	ANO	NE

Daň z přidané hodnoty a svobodné sklady (svobodná pásma)

Zákon o DPH č. 235/2004 Sb. ve znění všech novel, v § 68, odst. 15, stanovuje, že od DPH je osvobozeno, s nárokem na odpočet daně, dodání zahraničního zboží s umístěním ve

svobodném skladu nebo svobodném pásmu v tuzemsku a poskytnutí služeb vztahujících se ke zboží umístěnému ve svobodném skladu nebo ve svobodném pásmu v tuzemsku.

Umístění zboží, které má status Společenství, ve svobodném skladu se ve smyslu § 66, odst. 4, zákona o DPH č. 235/2004 Sb., ve znění všech novel, považuje z hlediska DPH za vývoz, který je uskutečněn tehdy, pokud zboží bylo umístěno ve svobodném skladu nacházejícím se v tuzemsku a umístění zboží ve svobodném skladu bylo potvrzeno písemným rozhodnutím celního úřadu.

Článek č.170, celního kodexu Společenství – Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, v platném znění, stanovuje, že zboží vstupující do svobodného skladu typu I nemusí být předloženo celním orgánům a nemusí být podáno ani celní prohlášení. Ustanovení českého zákona o DPH č. 235/2004 Sb. v platném znění stanovuje, že je třeba z hlediska daňového prokazovat umístění zboží ve svobodném skladu písemným rozhodnutím celního úřadu. Z těchto důvodů je nezbytné předkládat spolu se zbožím celním orgánům písemné celní prohlášení na tiskopisu Jednotného správního dokladu (JSD) a to i tehdy, kdy celní orgány ho nevyžadují a zajistit si tak důkaz potvrzený celními orgány o umístění zboží ve svobodném skladu.

Při propuštění zboží, které nemá status Společenství po ukončení umístění zboží ve svobodném skladu do celního režimu volného oběhu do tuzemska musí být předloženo písemné celní prohlášení (JSD) a celníky, v případě, že dovozcem je plátce DPH, je vyměřeno pouze clo (daňovou povinnost DPH tento plátce si sám vypočítává a sám uvádí ve svém daňovém přiznání spolu se současným uplatněním daňového odpočtu). Pokud je dovozcem neplátce DPH, pak vyměřuje celní orgán na předloženém JSD clo i DPH a splatnost obojího je 10 dnů od oznámení celního dluhu.

Při propouštění zboží, které nemá status Společenství po ukončení umístění zboží ve svobodném skladu do jiného celního režimu (aktivní zušlechtnění, přepracování, dočasné užití) v tuzemsku musí být předloženo JSD pro příslušný celní režim a celními orgány je ve většině případů požadováno zajištění celního dluhu. DPH je řešena dle jednotlivých celních režimů, někdy se platí spolu se clem hned při propouštění (aktivní zušlechtnění v systému navrácení), někdy se platí až při ukončení režimu (aktivní zušlechtnění v systému podmíněném, přepracování, dočasné užití).

Při propouštění zboží, které nemá status Společenství po ukončení umístění zboží ve svobodném skladu k přemístění do jiného svobodného skladu nebo celního skladu v EU se použije režim vnitřního tranzitu EU. DPH se neplatí, ale celní dluh musí být zajištěn.

Při propouštění zboží, se statusem Společenství, po ukončení umístění zboží ve svobodném skladu k přemístění k příjemci v jiném členském státě EU v rámci intrakomunitárního obchodu EU, se nepředkládá celním orgánům celní prohlášení JSD, ale musí být celním orgánům prokázáno, že zboží je dodáváno do EU plátcem DPH příjemci v jiném státě EU, který je osobou registrovanou k dani v tomto jiném státě EU. Musí být předloženy průkazné faktury, dodací listy, přepravní doklady, obchodní smlouvy apod. V tomto případě se nezajišťuje celní dluh ani se neplatí DPH. Takové zboží není pod celní dohledem a je předmětem vykazování ve statistice Intrastat.

Při propouštění zboží, se statusem Společenství, po ukončení umístění zboží ve svobodném skladu za účelem vrácení zboží do tuzemska se nepředkládá celním orgánům celní prohlášení JSD, nýbrž po oznámení požadavku vyskladnění zboží se statusem Společenství k vrácení do tuzemska vystaví celní orgány na toto zboží platební výměr na DPH a toto DPH musí být uhrazeno celním orgánům ve lhůtě splatnosti celního dluhu tj. 10 dnů ode dne oznámení vyměřené částky, a to i v případě, že osobou, která vrací zboží ze svobodného skladu do tuzemska je plátce DPH. (Na tuto operaci se nevztahuje ustanovení zákona o DPH, že si plátce uplatňuje povinnost DPH sám.) Plátce si sám uplatňuje ve svém daňovém přiznání až odpočet zaplacené DPH.

Veškerá popsaná problematika DPH ve spojení se svobodným skladem, vzhledem k tomu, že DPH je daní daňového systému České republiky a je upravena právními normami České republiky se týká výhradně jen svobodných skladů umístěných na území České republiky. Pokud by zboží bylo umístěováno do svobodných skladů mimo území České republiky, ale na území EU, pak je nutno v případě daně z přidané hodnoty se řídit daňovými předpisy členského státu EU, ve kterém je umístěn svobodný sklad a současně brát v úvahu pro takové přemístění i předpisy upravující v EU statistiku Intrastat. V případech umístění zboží ve svobodných skladech umístěných ve třetích zemích mimo území EU je nutno se řídit celními a daňovými předpisy těchto států.

Spotřební daně a svobodné sklady (svobodná pásma)

Celní orgány jsou jedinými správci spotřební daně v České republice. Do kompetence celních orgánů spadá problematika spotřební daně, jak u výroby vybraných výrobků na daňovém území České republiky, příjmu či odesílání vybraných výrobků v rámci obchodních vztahů ČR a ostatních států Společenství, tak i dovoz a vývoz vybraných výrobků při obchodních transakcích se zahraničím, se třetími zeměmi mimo Evropskou unii. Celní orgány vykonávají dohled i nad problematikou osvobození i podmíněného osvobození od spotřební daně u vybraných výrobků, což jsou dle § 1, zákona o spotřebních daních č. 353/2003 Sb. v platném znění, minerální oleje, líh, pivo, víno a meziproducty, tabákové výrobky. Vybrané výrobky jsou určeny a upřesněny kombinovanou nomenklaturou EU, popisem a technickými parametry uvedenými v zákoně o spotřebních daních.

Dovoz vybraných výrobků podléhajících spotřební dani je upraven § 34, zákona o spotřebních daních č. 353/2003 Sb. ve znění všech novel, přičemž dovozem se rozumí, ve smyslu § 3, písm. b, zákona o spotřebních daních vstup vybraných výrobků na daňové území Evropského společenství, s výjimkou, kdy vybrané výrobky ihned po vstupu na daňové území EU jsou propuštěny do některého z celních režimů s podmíněným osvobozením od cla, nebo jsou umístěny ve svobodném skladu (svobodném pásmu). Režimy s podmíněným osvobozením od cla jsou:

- tranzit
- uskladňování v celním skladu
- aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému
- přepracování pod celním dohledem
- dočasné použití

V případě uvedené výjimky se dovoz považuje za uskutečněný teprve až propuštěním vybraného zboží podléhajícího spotřební dani do režimu volného oběhu nebo režimu aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení.

Jsou-li vybrané výrobky podléhající spotřební dani:

- dováženy na daňové území České republiky ze třetích zemí mimo Společenství a nejsou uvedeny do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, nebo
- nachází-li se v celním řízení, nebo

- umístěny ve svobodném pásmu či svobodném skladu na daňovém území ČR považují se dle § 19, odst. 6, zákona o spotřebních daních č. 353/2003 Sb. ve znění všech novel, za podmíněně osvobozené od spotřební daně.

Podmíněné osvobození od spotřební daně znamená odklad povinnosti přiznat, vyměřit a zaplatit spotřební daň do dne uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, což se shoduje se dnem vzniku celního dluhu.

Seznam svobodných skladů a svobodných pásem na území České republiky

Free zone Ostrava Inc.	Ostrava	typ I
Senzo Cheb	Cheb	typ I
Grado, a.s.	Zlín	typ I
Čechofracht Logistik, spol. s r.o.	Praha	typ I
Free zone Pardubice a.s.	Pardubice	typ I
Merka Spedition, s.r.o.	Hradec Králové	typ I
ESCES spol. s r.o.	Praha	typ I
SPEDQUICK s.r.o.	Františkov nad Ploučnicí	typ I
INTER EXPRES servis s.r.o.	Humpolec	typ II

V rámci Evropské unie (mimo České republiky) je provozováno v členských státech EU dalších 63 svobodných skladů a svobodných pásem, kromě Belgie, Litvy, Lucemburska, Maďarska, Rakouska, Slovenska a Švédska, kde žádný svobodný sklad (svobodné pásmo) není ustaveno.

Závěr

Svobodné sklady, svobodná pásma, celní sklady jsou v obchodní praxi v rámci zahraničně obchodních transakcí velmi zajímavými nástroji s možností ovlivňovat finanční zátěž obchodní operace, tzn. s možností časově rozložit placení cla a daní spojených s dovozem, maximálně využít zvýhodňujících obchodně politických opatření – kvót, apod. Současně jsou to ale i instituty, při jejichž využití se setkává komunitární právní úprava EU celní problematiky v EU s vnitrostátní právní úpravou daní v České republice. Vzhledem k tomu, že harmonizace těchto problematik v rámci EU není na stejné úrovni (celní problematika plně

harmonizována, daňová oblast harmonizována pouze částečně) je nutná při využívání svobodných skladů (pásem), celních skladů zvýšená pozornost této problematice a syntéza užití celních předpisů EU a daňových předpisů příslušného státu, kde se nachází svobodný sklad (pásmo) či celní sklad.

Literatura

- [1] Babčák, V., *Základy finančního práva*, Košice, Právnická fakulta UPJŠ, 2001
- [2] Bakeš, M. a kolektiv, *Finanční právo*. Praha: C.H.Beck, 2006
- [3] Balko L., Králik J. a kol., *Finančné právo*, Bratislava, PRAF UK, 2005
- [4] Bečák, B., Schopný, M., Pospíšil, J., *Lexikon celního práva*. Opava: OPTYS, 1993
- [5] Benda, V., Tomíček, M., *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. Praha: BOVA POLYGON, 2006
- [6] Galočík, S., Reinoha, M., Řeháková, J., Šulc, I., *Mezinárodní obchod 2006-2007*. Praha: ASPI, 2006
- [7] Janatka, F., Lukeš, K., Neubauer, K., Stuchlík, K., Šmejkal, V., Tomíček, M.: *Obchod v rámci Evropské unie a obchodní operace mimo členské země EU*. Praha: ASPI Publishing, 2004
- [8] Havlík, J., *Cla a celní režimy v mezinárodním obchodě*. Praha: ČOPK, 1980
- [9] Králik J., Jakubovič D., *Slovník finančního práva*, Bratislava, VEDA, 2004
- [10] Matoušek P., Sabelová L., *Clo*, Praha, ASPI, 2007
- [11] Růžička, K., *Právní otázky obchodování se zahraničím*. Ostrava: Montanex, 1998
- [12] *Spotřební daně*. Ostrava: Sagit, 2006
- [13] Široký, J., *Daně v Evropské unii*. Praha: Linde, 2006
- [14] Týč, V., Křepelka, F., Munková, J., Pikna, B., Rozehnalová, N., Tomášek, M., *Lexikon – právo Evropské unie*. Ostrava: Sagit, 2004
- [15] Žemlička, L., *Celní zákon a předpisy související v praxi*. Olomouc: ANAG, 1998

Kontakt – email:

JUDr. Pavel Matoušek

Univerzita Palackého v Olomouci, Právnická fakulta,

Tř. 17. listopadu 8, 771 11 Olomouc

e-mail: *matousek@p-p-mat.cz*