

VYBRANÉ PROBLÉMY SPRÁVY DANĚ Z PEVNÝCH PALIV

JAN NECKÁŘ

Masarykova univerzita, Právnická fakulta, Česká republika

Abstract in original language

Príspevek sa zaoberá vybranými aktuálnymi problémami, ktoré sa v praxi vyskytujú pri správe daně z pevných paliv. Zejména je poukázáno na rozporuplnost textu zákona, z toho plynoucí nejasnost právní úpravy a problematiku vydávání povolení k nabytí jednotlivých komodit.

Key words in original language

Správa daní; daň z pevných paliv; právní úprava.

Abstract

The paper deals with several current problems that occur in practice in the administration of tax on solid fuels. Main problems for tax subjects as well as for the tax administration are the text inconsistency of the Act, together with the uncertainty of regulation and the problems concerning the regulation of permitting of acquisition of commodities.

Key words

Tax administration; Tax on Solid Fuels; Legal regulation.

Již od počátku 90. let 20. století se v rámci Evropských společenství, později Evropské unie, intenzivně diskutovala potřeba zavedení energetických daní zejména jako prostředku regulace trhu, kdy bez jejich zavedení by nekontrolovaně rostla produkce škodlivých látek do ovzduší. Po mnoha letech diskuzí byla přijata Směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny. Tato směrnice nabyla účinnosti 1. ledna 2004 a jedná se o stěžejní předpis v oblasti energetických daní na komunitární úrovni.

Implementace příslušných právních předpisů Evropských společenství byla do českého právního řádu provedena k 1. 1. 2008, kdy nabyl účinnosti zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů¹ zavádějící ve své části 45. – 47. tři nové samostatné daně – daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z elektřiny a daň z pevných paliv.

¹ Zákon č. 267/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

1. KONSTRUKČNÍ PRVKY DANĚ Z PEVNÝCH PALIV

Daň z pevných paliv lze na základě přijaté právní úpravy² kvalifikovat jako **daň spotřební**, kdy administrativní povinnosti jsou uloženy **plátcí daně** – obvykle dodavateli (tj. právnické nebo podnikající fyzické osobě nabývající pevná paliva bez daně za účelem jejich dalšího prodeje), který dodal pevná paliva konečnému spotřebiteli. Obdobně jako v případě klasických akcízů je i daň z pevných paliv součástí konečné ceny zaplacené spotřebitelem a je také základem pro daň z přidané hodnoty.

Plátcem daně však mohou být také fyzické nebo právnické osoby, které použily pevná paliva osvobozená od daně k jiným účelům, než na které se osvobození od daně vztahuje, respektive fyzické nebo právnické osoby, které spotřebovaly nezdaněná pevná paliva, s výjimkou pevných paliv osvobozených od daně.³

Předmět daně je stanoven jako taxativní výčet pevných paliv, která jsou ve většině případů vyjádřena kódy nomenklatury. Konkrétně se jedná o tato pevná paliva:

- černé uhlí, brikety, bulety a podobná pevná paliva vyrobená z černého uhlí uvedená pod kódem nomenklatury 2701,
- hnědé uhlí, hnědouhelné brikety, též aglomerované hnědé uhlí kromě gagátu (černého jantaru) uvedené pod kódem nomenklatury 2702,
- koks a polokoks z černého uhlí, hnědé uhlí nebo rašeliny, též aglomerovaný, retortové uhlí uvedené pod kódem nomenklatury 2704,
- ostatní uhlovodíky uvedené pod kódy nomenklatury 2706, 2708, 2713 až 2715, pokud jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro výrobu tepla. Konkrétně sem patří černouhelný, hnědouhelný nebo rašelinový dehet a jiné minerální dehty, též dehydratované nebo částečně destilované, včetně rekonstituovaných dehtů, smola, ropný koks, ropné živice a ostatní zbytky minerálních olejů nebo olejů ze živičných nerostů, přírodní živice (bitumen) a přírodní asfalt, živičné nebo ropné břidlice a dehtové písky, asfaltity a asfaltické horniny, živičné směsi na bázi přírodního asfaltu, přírodní živice, ropné živice, minerálního dehtu nebo minerální dehtové smoly, např. živičné tmely, ředěné produkty.

² Část čtyřicátá šestá zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších změn a doplňků.

³ § 3 části čtyřicáté šesté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších změn a doplňků.

Z výčtu paliv je zřejmé, že **předmětem zdanění nejsou** všechna pevná paliva, konkrétně se daň z pevných paliv neuplatňuje na dřevo, dřevěné uhlí nebo štěpku i přesto, že bezpochyby se jedná o pevná paliva, obvykle využívaná k výrobě tepla.

V souvislosti s vymezením předmětu zdanění je nutné upozornit na skutečnost, že některé z výše uvedených pevných paliv již byla předmětem zdanění před účinností této právní úpravy, kdy byly zahrnuty jako předmět daně z minerálních olejů. V některých případech se tedy nejedná o nově zavedené zdanění, důsledky pro daňové subjekty však tato změna přinesla a je na ně poukázáno dále v textu.

Plátce daně je povinen **přiznat a zaplatit daň** z pevných paliv v případě, že dodal pevná paliva konečnému spotřebiteli na daňovém území České republiky, došlo ke spotřebě pevných paliv osvobozených od daně pro jiné účely, než na které se osvobození od daně vztahuje, nebo došlo ke spotřebování nezdaněných pevných paliv, s výjimkou pevných paliv osvobozených od daně. Povinnost daň přiznat a zaplatit nevzniká, pokud fyzická nebo právnická osoba, která nabyla zdaněná pevná paliva nebo pevná paliva osvobozená od daně, dodá taková pevná paliva jiné fyzické nebo právnické osobě.

Okruh plátců daně z pevných paliv je užší než u daně ze zemního plynu, což souvisí s menším počtem osob spojených s dodáváním paliv a také je to způsobeno nerozlišováním účelu použití paliv.

Právní úprava **správy této daně** je obdobná akcízům. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc a daňové přiznání je podáváno do dvacátého pátého dne po skončení zdaňovacího období. Ve stejné lhůtě je plátce povinen daň uhradit.

Za **základ daně** je považováno množství pevných paliv vyjádřené v měrné jednotce (GJ) spalného tepla v původním vzorku. Sazba daně je lineární a je vypočtena jako násobek spalného tepla v původním vzorku a stanovenou hodnotou. Platí tedy přímá úměra mezi získaným spalným teplem a daní.

Korekčním prvkem u daně z pevných paliv je osvobození, které je vázáno na použití, nabízení k prodeji nebo určení k použití pevných paliv z vyjmenovaných důvodů. Paliva osvobozená od daně může nabýt konečný spotřebitel pouze v případě, že je držitelem povolení k nabytí pevných paliv osvobozených od daně.

Účely osvobození lze spatřovat v požadavcích na nezvyšování ceny tepla pro domácnosti, vyloučení dvojího zdanění paliv energetickými daněmi, vytvoření srovnatelných daňových podmínek pro všechny pohonné hmoty určené pro vodní dopravu, respektování objektivně vzniklých úbytků při nakládání s palivem, nezatěžování daněmi energeticky náročnou výrobu kovů, hutních výrobků, dále nezatěžování paliv používaných k jinému účelu

než pro pohon motorů nebo výrobu tepla a konečně nezatěžování technologických účelů v podniku, ve kterém byla pevná paliva vyrobena.

Správou daně jsou pověřeny **orgány celní správy**. Plátce daně má registrační povinnost. K registraci dochází u místně příslušného celního úřadu nejpozději v den vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit.

2. PROBLÉMY PRÁVNÍ ÚPRAVY

Při aplikaci zákona se ihned od počátku vyskytují v praxi problémy, které mají zásadní dopady nejen na daňové subjekty, ale také na daňové výnosy a tedy i samotnou efektivitu správy této daně.

2.1 NEEEXISTENCE MOŽNOSTI VRÁCENÍ DANĚ

Právní úprava daně z pevných paliv je postavena částečně na společných principech jako spotřební daně, lze však nalézt zásadní rozdíly. Jedním je jiný princip odpočtu daní a zdaňování dodávek.

U energetických daní obecně není možné, aby si odběratel uplatňoval daň na vstupu a na výstupu a doplácel by pouze rozdíl (příp. uplatňoval nadměrný odpočet daně). Tímto postupem je vytvářena nerovnost mezi subjekty působícími na trhu, protože jsou zvýhodněny subjekty disponující potřebným potvrzením a to z toho důvodu, že jednou přiznaná a odvedená daň již nemůže být v daném řetězu dodávek vrácena a to ani v případě, že bude konečným spotřebitelem (bez ohledu na to, zda disponuje potřebným povolením) použita k činnostem, se kterými zákon spojuje osvobození od daně. V tomto aspektu se tak naskýtá otázka, zda přijatá právní úprava neporušuje základní svobody jednotného vnitřního trhu v rámci Evropské unie – zejména volný pohyb služeb a zboží.

2.2 OSVOBOZENÍ

Pevná paliva určená k použití, nabízená k prodeji nebo použitá ve vyjmenovaných důvodech jsou podle názoru autora tohoto příspěvku osvobozena od daně z pevných paliv ze zákona (ex lege), přičemž osvobození od daně má tuto jedinou zákonnou podmínku, tedy určení pevných paliv k použití, nabízená k prodeji nebo použitá k definovaným účelům.

Z dikce zákona plyne, že pokud nastal jeden z těchto případů, jsou pevná paliva osvobozena od daně z pevných paliv ze zákona bez ohledu na to, zda byla dodána subjektu, který je držitelem povolení k nabytí pevných paliv osvobozených od daně z pevných paliv.

Zákonodárce pro osvobození nestanovil jako další nezbytnou podmínku osvobození od daně z pevných paliv dodání pevných paliv držiteli povolení,

byť by tak bezpochyby rozumný zákonodárce učinil v případě, kdyby chtěl tento aspekt upravit.

Rozhodujícím pro osvobození je tedy účel určení dodávaných pevných paliv u odběratele a neplatí, že se osvobození uplatní jen a pouze v případě, že pevná paliva nabude držitel povolení.

V této souvislosti je nutné poukázat na skutečnost, že celní správa tento výklad zákona neakceptuje a pro dodání paliv bez uplatnění daně vyžaduje u nabyvatele disponováním platným povolením k nabytí paliv.

2.3 POVOLENÍ

Jednou z podmínek, za kterých může subjekt nabytí pevná paliva bez daně a nebo osvobozená od daně, je existence vydaného povolení k nabytí těchto paliv. Povolení vydává na dobu pěti let celní úřad na základě předložení údajů vyžadovaných zákonem. Požadované údaje řádně identifikují navrhovatele i specifikují pevná paliva co do popisu účelu a způsob použití. Zákon upravuje i možnost zrušení vydaného povolení, a to jak na základě žádosti plátce daně, tak i z úřední povinnosti ve vymezených případech – jedná se o případy, kdy dochází k porušování povinností při správě těchto daní plátcem daně. Z povahy věci plyne, že povolení k nabytí paliv bez daně nemusí mít jejich výrobce a těžební společnost.

Zákon však upravuje pouze obecné "Povolení k nabytí pevných paliv osvobozených od daně", příp. "Povolení k nabytí pevných paliv osvobozených od daně". Celní správa vede veřejně dostupný registr subjektů, kterým byla povolení vydána. Problematickým v tomto ohledu je skutečnost, že celní správa jako správce daně zveřejňuje pouze informaci, zda daný subjekt takovým povolením disponuje, nezveřejňuje však, pro jaká konkrétní pevná paliva se vydané povolení vztahuje. Dodavatel tak si může na jednu stranu zjistit, zda dodává pevná paliva subjektu disponujícímu povolením, avšak již není schopen zjistit, zda je oprávněn dodat paliva bez daně, resp. zda jsou splněny podmínky pro osvobození. Tímto je dodavatel odkázán prohlášení odběratele, zda předmětné povolení mu bylo vydáno a nebo ne. S ohledem na to, že zákon neumožňuje vrácení zaplacené daně, tedy vyúčtování daně obdobně jako např. u daně z přidané hodnoty, má posouzení možnosti dodání paliva bez daně, resp. osvobozeného od daně, zásadní ekonomické dopady pro odběratele na jedné straně a na druhé straně se dodavatel vystavuje nebezpečí sankcí v případě chybného vyhodnocení skutkového stavu.

Samotnou kapitolou v tomto úhlu pohledu je také neprůkaznost "určení k použití" nebo "nabízení k prodeji" jako důvodnost uplatnění případných zákonem definovaných sankcí vůči dodavateli.

2.4 SANKCE

Podle zákona⁴ může nabyt pevná paliva osvobozená od daně z pevných paliv jinak než výrobou pouze konečný spotřebitel, který je držitelem povolení k nabytí pevných paliv osvobozených od daně. Právnická nebo podnikající fyzická osoba se dopustí správního deliktu tím, že jako dodavatel dodá na daňovém území pevná paliva osvobozená od daně z pevných paliv fyzické nebo právnické osobě, která není držitelem povolení k nabytí pevných paliv osvobozených od daně.⁵

Zákon však upravuje – při porušení povinnosti dodávat pevná paliva osvobozená od daně z pevných paliv pouze držiteli povolení – sankce pouze u dodavatele, nikoliv u odběratele. S ohledem na výše uvedené by se jevilo jako odpovídající zavést odpovědnost pro obě strany vztahu s ohledem na znění zákona, kdy nabyt pevná paliva osvobozená od daně z pevných paliv jinak než výrobou pouze konečný spotřebitel, který je držitelem povolení k nabytí pevných paliv osvobozených od daně.

Důvodem pro tuto úpravu je zřejmě koncepce odpovědnosti plátce za posouzení skutečností a aplikování daňových předpisů, na druhou stranu je však nutné znovu poukázat na neexistenci institutu vrácení daně a s tím spojené snahy o neuplatňování daně (ovšem nikoliv ve smyslu krácení daně, ale ve smyslu nezatažování transakce daní z důvodu zvyšování ceny v rámci řetězce dodavatelů).

Je nesporné, že zákon upravuje pro subjekty zákaz dodání pevných paliv osvobozených od daně fyzické nebo právnické osobě, která není držitelem povolení k nabytí pevných paliv osvobozených od daně. V případě ale, kdy odběratel použije pevná paliva ze zákona osvobozená od daně k jiným účelům, než na které se osvobození vztahuje, byl by plátcem daně tento odběratel⁶. Odběratel tedy odpovídá za to, že použije pevná paliva osvobozená od daně k deklarovaným účelům, pro které jsou pevná paliva od daně osvobozena.

2.5 SPRÁVNÍ DELIKT

Poměrně nestandardní a nekonceptní se jeví kvalifikování pochybení dodavatele v souvislosti s dodáváním paliv jako správní delikt.

⁴ § 8 odst. 2 části čtyřicáté šesté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších změn a doplňků.

⁵ § 26 odst. 1 písm. a) části čtyřicáté šesté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších změn a doplňků.

⁶ § 3 odst. 1 části čtyřicáté šesté zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších změn a doplňků.

Správní delikt je společensky škodlivé protiprávní jednání, jehož znaky jsou stanoveny zákonem a za které ukládá správní orgán na základě zákona a způsobem zákonem stanoveným sankci. Hodnoty a zájmy společnosti jsou chráněny často ustanovením jednak o správním deliktu, jednak o trestném činu. Hranice mezi trestnými činy a správními delikty bývá spatřována zejména v závažnosti deliktu a dále v rozdílném stupni společenské nebezpečnosti, popř. škodlivosti. Přitom hranice mezi trestnými činy a správními delikty se pod vlivem mnoha příčin může měnit a vyvíjet.⁷

V případě, kdy dojde k porušení povinností stanovených zákonem tak vyvstává oprávněná otázka, jaká sankce se na dané pochybení uplatní. V některých případech administrativního charakteru (typicky nevedení evidence v souladu se zákonem) je kvalifikování takového jednání jako správního deliktu odpovídající. Jiná situace však nastává v případě, kdy dodavatel dodal na daňovém území pevná paliva bez/osvobozená od daně fyzické nebo právnické osobě, která není držitelem potřebného povolení.

Pokud odhlédneme od výše uvedené problematiky osvobození dodání paliv ze zákona bez nezbytnosti disponovat povolením, je možné takové pochybení sankcionovat buďto jako správní delikt a nebo z dané transakce vyměřit daň. Je zřejmé, v souladu se zásadou *ne bis in idem*, že není možné nejen vyměřit daň, ale ještě navíc sankcionovat dodavatele za spáchání správního deliktu.

Při podrobnější analýze právní úpravy lze dojít k závěru, že pokud byla paliva dodána a jsou splněny zákonné podmínky pro osvobození, příp. pro nabytí paliv bez daně, jedná se o pochybení administrativního smyslu a takové pochybení by mělo být trestáno jako správní delikt. Je zřejmé, že rozhodující je faktický stav a nikoliv formalismus správy daní.

Na druhou stranu v případě, kdy nebudou splněny podmínky pro osvobození nebo nabytí paliv bez daně, tak i přesto, že odběratel nebude disponovat povolením celní správy pro nabytí paliv, bude se jednat o daňový dluh a z dané transakce by měl správce daně vyměřit daň se všemi důsledky. V tomto případě se však již samozřejmě neuplatní sankce za správní delikt, protože k tomuto nedošlo.

2.6 LEGISLATIVNÍ TECHNIKA ZÁKONA

Text zákona, pomineme-li jeho včlenění do nesourodého "hromadného" zákona a i pro samotnou praxi problematické označení zákona, je na mnoha místech v rozporu s legislativními pravidly vlády a v důsledku je nelogický a nesystematický.

⁷ http://sd.sfgia.cz/bkz/portal/_s.155/696?kam=cinnost&kod=00845 (17. 11. 2010)

Příkladem nelogičnosti je např. definice „konečný spotřebitel“. V ustanovení § 2 odst. 1 písm. c) zákona je definován „konečný spotřebitel“ jako fyzická nebo právnická osoba, která není držitelem povolení k nabytí pevných paliv bez daně. V ustanovení § 8 odst. 2 zákona je uvedeno, že „Nabýt pevná paliva osvobozená od daně podle odstavce 1 jinak než výrobou může pouze konečný spotřebitel, který je držitelem povolení k nabytí pevných paliv osvobozených od daně.“ Při správné interpretaci zákona pak ve spojení s ustanovením § 2 odst. 1 písm. c) zní tento odstavec: „Nabýt pevná paliva osvobozená od daně podle odstavce 1 jinak než výrobou může pouze fyzická nebo právnická osoba, která není držitelem povolení k nabytí pevných paliv bez daně, který je držitelem povolení k nabytí pevných paliv osvobozených od daně.“ Již z této ukázky je zřejmé, že text zákona je chaotický a pro daňový subjekt nesrozumitelný.

2.7 ZÁVAZNÉ POSOUZENÍ

V souvislosti se změnou právní úpravy, kdy obchodování s některými palivy bylo převedeno ze zdanění spotřební daní z minerálních olejů na energetickou daň z pevných paliv, nelze dále použít vydaná rozhodnutí o závazném posouzení⁸. Vzhledem k tomu, že o závazné posouzení daňových důsledků žádaly zejména subjekty v rámci své právní jistoty, po legislativní změně pokud i nadále dodávají pevná paliva stejným subjektům stejným způsobem a ke stejným účelům jak před zavedením daně z pevných paliv jsou vystaveny dalším zbytečným administrativním nákladům, příp. před nutností dokazovat jednou již posouzené skutečnosti tímž správcem daně.

3. ZÁVĚR

Při pohledu na právní úpravu daně z pevných paliv je zřejmé, že existují zásadní chyby, nelogičnosti a také systémové nedostatky přijaté úpravy.

Základním cílem normotvorného procesu v oblasti finančního práva by mělo být zdokonalování zvoleného modelu ekonomiky, odstraňování chyb a nedostatků, současně ale nesmí vést k nejistotě na straně adresátů právních norem. Z tohoto důvodu je nezbytné, aby byly vydefinovány základní zásady a principy finančního práva, které korespondují se zvoleným ekonomickým modelem a které budou využívány mimo jiné i v rámci aplikace právních norem, jejich výkladu apod.⁹

⁸ § 34b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších změn a doplňků.

⁹ Mrkývka, P. Přednáška „Stabilita norem finančního práva“. Nepublikováno, se souhlasem autora. 27. 6. 2010.

Při tvorbě norem finančního práva je zákonodárce omezen mantinely katalogu základních principů právního řádu daných základním zákonem (v České republice ústavním pořádkem České republiky), ale také principy obecně platnými pro právo kontinentální kultury a právo demokratického právního státu. Právní normy nižší právní síly jsou pak navíc omezovány i hranicemi nastavenými normami vyšší právní síly.

Pro zákonodárce by měly platit také následujících principy:¹⁰

- a. Respektování ekonomických pravidel zvoleného modelu hospodářství.
- b. Předvídání krátkodobých i dlouhodobých následků finančněprávní regulace.
- c. Zohlednění právní regulace příbuzných úseků veřejných finančních činností.
- d. Omezení vlivu výkyvů v hodnotě peněz na stabilitu norem finančního práva.
- e. Plynulost změn výše finančních dávek.
- f. Ochrana zájmů většiny před pronikáním zájmů různých lobby.
- g. Respektování jednotné finančněprávní terminologie.
- h. Zohlednění úrovně právního a ekonomického vědomí adresátů právních norem.
- i. Respektování mezinárodních závazků České republiky.
- j. Respektování postavení norem komunitárního práva.

Je zřejmé, že zákon nesplňuje takto definované základní zásady tvorby norem finančního práva a je otázka, zda je možné tyto chyby napravit v rámci pouhé novelizace.

Samostatným aspektem je souvislost mezi kvalitou právního předpisu a efektivitou správy daní, kdy pouze bezproblémový text zákona přispívá k řádnému fungování systému a daňová správa (resp. celní správa) může efektivně příslušnou daň spravovat.

¹⁰ Inspirující byly zásady vymezené B. Brzezińskim v článku *Zasady tworzenia prawa finansowego (próba sformulowania)*, *Państwo i Prawo*, roč. 1986, č. 5, s. 66 – 76. Srov. Mrkývka, P. a kol. *Finanční právo a finanční správa*. 1. díl. Brno: Masarykova univerzita, 2004. s. 48.

Literature:

- Mrkývka, P. a kol. Finanční právo a finanční správa. 1. díl. Brno: Masarykova univerzita, 2004. s. 48.
- Mrkývka, P. Přednáška „Stabilita norem finančního práva“. Nepublikováno, se souhlasem autora. 27. 6. 2010.
- http://sd.sfgia.cz/bkz/portal/_s.155/696?kam=cinnost&kod=00845.
- Radvan, M. Spotřební daně - energetické daně. In Radvan, M. a kol. Finanční právo a finanční správa. Berní právo. Brno: Masarykova univerzita, 2008.
- Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších změn a doplňků.
- Zákon č. 267/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.
- Zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších změn a doplňků.

Contact – email

jan.neckar@law.muni.cz