

**Připomínky Komory daňových poradců ČR k Návrhu zákona,
kterým se mění některé daňové zákony v souvislosti se zvyšováním
příjmů veřejných rozpočtů**

Obsah

| | |
|--|---|
| A) K novele zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů - zásadní připomínka | 3 |
| B) K zákonu č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních | 4 |
| B1) K ustanovení § 3, § 12, § 66, § 72 a § 73 | 4 |
| B2) K ustanovení § 18 | 7 |

A) K novele zákona č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů - zásadní připomínka

V daném případě může být při praktické aplikaci sporné, jakým způsobem bude při novém způsobu tvorby zákonných rezerv prokazována a prověřována její správná výše. S ohledem na vysokou míru regulace pojistného sektoru ze strany České národní banky a skutečnost, že správce daně standardně nedisponuje specifickou odbornou znalostí v oblasti pojistné matematiky, se domníváme, že by měla být postačující kontrolní činnost v oblasti výpočtu rezerv dle Solventnosti II, kterou provádí Česká národní banka. Oblast výpočtu pojistných rezerv by tedy neměla být správci daně samostatně prověřována.

Oblast rezerv dle Solventnosti II není standardně auditována v rámci statutárního auditu účetní závěrky. V případě řady pojišťoven je tato oblast samostatně auditována nad rámec povinného statutárního auditu na základě požadavků skupiny, ke které daná pojišťovna náleží. Nicméně nejedná se o pravidlo a výrok o výši rezerv dle Solventnosti II není běžnou součástí auditního výroku statutárního auditora. S ohledem na materiální dopad výpočtu rezerv dle Solventnosti II na daňovou povinnost pojišťovny, resp. na zaúčtovanou daň a výsledek po zdanění, bude tato položka nově muset být auditována rovněž v rámci běžného statutárního auditu. To s sebou pro daňové poplatníky přinese další zvýšené náklady.

Domníváme se, že v případě prověřování této otázky samostatně ze strany správce daně by za účelem zpochybnění výpočtu provedeného daňovým subjektem bylo potřebné zpracování znaleckého posudku v oblasti pojistné matematiky. Jednalo by se o obdobnou situaci, jako v případě prokazování prvku novosti u odčitatelné položky z titulu nákladu na výzkum a vývoj. Prověřování této oblasti ze strany správce daně by tak v zásadě vždy vyžadovalo vyhotovení znaleckého posudku, což by vyžadovalo vynaložení nemalých nákladů ze státního rozpočtu.

Návrh

S ohledem na kontrolní činnost České národní banky v této oblasti a s přihlédnutím k zásadě hospodárnosti, proto navrhujeme doplnit, že kontrolní činnost v této oblasti bude ponechána na České národní bance. Alternativně navrhujeme do důvodové zprávy doplnit, že zpochybnění kalkulace zákonných rezerv dle Solventnosti II bude možné jen na základě revizního posudku znalce v oboru pojistné matematiky.

B) K zákonu č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních

B1) K ustanovení § 3, § 12, § 66, § 72 a § 73

Uživatel a přeprdej osvobozených lihových výrobků

Návrh

- V § 3 písm. i) se text „podle § 52a nebo 53“ nahrazuje textem „podle § 52a, 53 nebo 73“.
- V § 12 odst. 1 se na konci textu druhé věty doplňují slova „a uživatelů přijímajících lih osvobozených od daně bez povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně (§ 73 odst. 1)“.
- V § 66 odst. 2 se na konci doplňuje věta „To se netýká konečného spotřebitele, který je oprávněn přijímat bez povolení k přijímání a užívání výrobky obsahujících lih osvobozený od daně podle § 71 odst. 1 písm. c) ve spotřebitelském balení o objemu do 0,06 litru mimo rámec své podnikatelské činnosti.“
- V § 72 odst. 1 se text „c),“ zrušuje.
- V § 73 odst. 1 se za text „lze přijímat a užívat“ doplňují slova „, případně prodávat dalšímu uživateli“.

Zdůvodnění návrhu

K § 3 písm. i)

Navrhujeme doplnit do ustanovení § 3 písm. i) možnost „přeprdeje“ osvobozených lihových výrobků stejně tak, jak je to u minerálních olejů. Dosavadní vnitrostátní právní úprava neumožňuje přeprdej lihových výrobků osvobozených od spotřební daně, jako jsou např. léčiva na bázi lihu, či kosmetické přípravky na bázi lihu aj.

Dosavadní úprava ustanovení § 3 Vymezení pojmů:

„Pro účely tohoto zákona se rozumí

i) uživatelem vybraných výrobků osvobozených od daně (dále jen "uživatel") právnická nebo fyzická osoba, která přijímá a užívá, případně podle § 52a nebo 53 prodává dalšímu uživateli, vybrané výrobky osvobozené od daně; uživatelé mají postavení daňových subjektů bez povinnosti se registrovat,“

Takto vymezený pojem „uživatele“ nepřipouští přeprdej osvobozených lihových výrobků. Je tedy otázkou, zda je přípustné omezit obchodování s lihem, tedy s lihovými výrobky, u kterého lze uplatnit osvobození od harmonizované spotřební daně tak, že jej nelze, jako osvobozený od spotřební daně vůbec přeprodávat v obchodním řetězci tak, aby se takto osvobozený dostal ke konečnému spotřebiteli. V praxi, tedy v té, která je na daňovém území České republiky aplikována, se běžně přeprodávají osvobozené lihové výrobky, aniž by toto Celní správa ČR jakkoliv omezovala a trestala podle zákona o spotřebních daních.

Národní předpis, zákon o spotřebních daních, není v této části plně harmonizován, zejména se Směrnicí Rady 92/83/EHS a neodpovídá harmonizovaným předpisům Evropského společenství.

K § 12 odst. 1

Dnes musí uživatel, osoba, která přijímá a užívá mj. i osvobozené lihové výrobky, uplatnit nárok na osvobození (nejen) lihového výrobku u plátce nebo jiného uživatele povinně, písemně před vydáním těchto osvobozených (nejen) lihových výrobků. Jinak nárok na vydání těchto vybraných výrobků bez daně nevznikne. V praxi se ale běžně vydávají léčiva na bázi lihu, kosmetické výrobky aj. lihové výrobky osvobozené od spotřební daně bez uplatnění tohoto nároku. Praxe ukázala, že je tento požadavek v případě lihových výrobků, osvobozených od spotřební daně překonán a není realizován, ba ani jinými plátcí, či uživateli požadován. Jen stěží si lze představit případ, kdy pacient před přijetím osvobozeného léčiva na bázi lihu dopředu písemně oznámí tento požadavek v lékárně, která mu bude vydávat tento osvobozený lihový výrobek.

Proto navrhujeme doplnění ustanovení § 12 odst. 1 o výčet osob, uživatelů, kteří nemusí mít pro příjem a užívání těchto osvobozených lihových výrobků povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně (viz § 73 odst. 1) a nemusí tedy předem uplatňovat nárok na osvobození od daně.

K § 66 odst. 2

Toto ustanovení ukládá povinnost osobám pořizující líh osvobozený od daně podle § 71 odst. 1 písm. c) oznámit správci daně první nákup nebo dovoz v kalendářním roce tohoto osvobozeného lihu. Tato povinnost by se neměla vztahovat na konečné spotřebitele, kteří pořizují tyto výrobky nahodile a podle své potřeby a výhradně jen pro vlastní spotřebu. Objem výrobku je zvolen s ohledem na ustanovení § 12a zákona č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu.

K § 72 odst. 1

Současně navrhujeme zrušení povinnosti písemného uplatnění nároku na osvobození lihu od daně v látkách určených k aromatizaci nápojů a jiných potravin u plátce. Toto vyjmutí navazuje na možnost přijímat a užívat, případně prodávat dalšímu uživateli bez povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně (viz § 73 odst. 1).

Vzhledem k tomu, že podle ustanovení § 66 odst. 2 zákona o spotřebních daních je nutné správci daně oznamovat v každém kalendářním roce první nákup nebo dovoz výrobků obsahujících líh osvobozený od daně podle § 71 odst. 1 písm. c), bude pohyb tohoto osvobozeného lihu stále pod celním dozorem.

Toto ustanovení § 72 odst. 1 je navíc vázáno pouze na uplatnění osvobození u plátce, tedy osoby, která uvádí lihové vybrané výrobky do volného daňového oběhu. Pokud by měl uživatel pořizovat lihové výrobky od jiného uživatele (např. pacient od lékárny), pak se toto ustanovení nepoužije. Lékárna nemusí být daňovým skladem, tedy není plátcem, popř. je z aplikace tohoto ustanovení vyjmut osvobozený líh podle § 71 odst. 1 písm. b). Pak se ale v současné době postupuje podle ustanovení § 12 odst. 1. Navíc je nutné upozornit, že zákon o spotřebních daních nezná pojem „doklad o uvedení lihu do volného daňového oběhu“. Proto je toto ustanovení obecně i v dnešní době nedokonalé, ne-li „mrtvé“.

K § 73 odst. 1

Dosavadní úprava neumožňuje přeprodávat líh osvobozený od daně dalším uživatelům (viz komentář k § 3). Navrhujeme tedy možnost přeprdeje těchto výrobků doplnit do zákona tak, aby bylo toto ustanovení v souladu unijním právem.

Úplné znění po doplnění navrženého textu:

§ 3 Pro účely tohoto zákona se rozumí

- i) uživatelem vybraných výrobků osvobozených od daně (dále jen "uživatel") právnická nebo fyzická osoba, která přijímá a užívá, případně podle § 52a, 53 nebo 73 prodává dalšímu uživateli, vybrané výrobky osvobozené od daně; uživatelé mají postavení daňových subjektů bez povinnosti se registrovat,

§ 12 Uplatnění nároku na osvobození od daně

(1) Nárok na osvobození vybraného výrobku od daně, včetně odkazu na příslušné ustanovení tohoto zákona, podle něhož je nárok uplatňován, je uživatel povinen uplatnit písemně u plátce nebo uživatele, a to nejpozději před jejich vydáním, jinak nárok na vydání vybraných výrobků bez daně nevznikne. To se netýká uživatelů uvedených v § 53 odst. 5 a uživatelů přijímajících líh osvobozených od daně bez povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně (§ 73 odst. 1).

§ 66 Plátce daně z lihu

(2) Právnické a fyzické osoby podle odstavce 1 písm. b) jsou povinny oznámit v každém kalendářním roce první nákup nebo dovoz výrobků obsahujících líh osvobozený od daně podle § 71 odst. 1 písm. c) správci daně. To se netýká konečného spotřebitele, který je oprávněn přijímat bez povolení k přijímání a užívání výrobky obsahujících líh osvobozený od daně podle § 71 odst. 1 písm. c) ve spotřebitelském balení o objemu do 0,06 litru mimo rámec své podnikatelské činnosti.

§ 72 Uplatnění nároku na osvobození od daně z lihu

(1) Uživatel musí uplatnit u plátce písemně osvobození lihu od daně, na které se vztahuje ustanovení § 71 odst. 1 písm. a), ~~e~~, d), f) a i), nejpozději před vyhotovením dokladu o uvedení lihu do volného daňového oběhu plátcem.

§ 73 Povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně

- (1) Líh osvobozený od daně podle § 71 odst. 1 písm. b), c), e), g), h) nebo i) a podle § 71 odst. 1 písm. f), pokud se jedná o líh zvláště denaturovaný syntetický technický, lze přijímat a užívat, případně prodávat dalšímu uživateli bez povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně.

B2) K ustanovení § 18

Dodatečné daňové přiznání – lhůta pro podání

Návrh

- V § 18 odst. 3 se text „6 měsíců“ nahrazuje textem „36 měsíců“.

Zdůvodnění návrhu

Jde o prodloužení původních 6 měsíců, kdy mohl plátce podat dodatečné daňové přiznání, pokud původně přiznal více, než měl. Jde tedy o návaznost na klasickou lhůtu pro stanovení daně (§ 148 daňového řádu). Jde o klasickou diskriminaci daňových subjektů, kdy správce daně i plátcí daně mohou dodatečně stanovovat daňovou povinnost větší během klasické lhůty pro vyměření daně, tedy tři roky, ale pokud se plátce splete ve svůj neprospěch, pak má lhůtu jen 6 měsíců.

Předkladateli je znám názor i záměr zákonodárce, že charakter vybraných výrobků a jejich vysoké zatížení spotřební daní je nevede ke změně termínu uplatnění nároku na vrácení daně, a že prokazovat zpětně toto množství až do období tří let se jeví jako nereálné. Tento návrh nepožaduje prodloužovat lhůty pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně, ale navrhuje sjednotit lhůty pro podání daňových tvrzení (přiznání) tak, aby proces daňové správy byl systémový a jednotný pro všechny daně. Zde je ale nutné opět připomenout, že důkazní břemeno je na plátcí, ten musí prokazovat mnohdy i po více jak třech letech své daňové povinnosti a proto mu povolme tuto možnost podat dodatečné daňové přiznání na nižší daňovou povinnost, ať prokáže svůj oprávněný nárok.

Pokud má být stanovena daň ve správné výši, nemá dopad na státní rozpočet.

Úplné znění po doplnění navrženého textu:

§ 18 Daňové přiznání a splatnost daně

(3) Dodatečné daňové přiznání na snížení daně nebo na zvýšení uplatněného nároku na vrácení daně může plátce uplatnit nejpozději do 36 měsíců ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání daňového přiznání za zdaňovací období, jehož se dodatečné daňové přiznání týká, nebo ode dne, kdy nárok na vrácení daně mohl být naposledy uplatněn, pokud tento zákon nestanoví jinak (§ 88 odst. 4 a 5). Tuto lhůtu nelze prodloužit ani nelze povolit navrácení v předešlý stav. Dodatečné daňové přiznání nelze uplatnit u dovážených vybraných výrobků.

Připomínky v části A zpracoval: Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, člen Prezidia KDP ČR vedoucí Sekce DPPO

Připomínky v části B zpracoval: Ing. Ivo Šulc, vedoucí Sekce spotřební a ekologické daně

Připomínky zaslali: JUDr. Jana Fuksová, členka Sekce DPPO; Ing. Bc. Jiří Nesrovnal, člen prezidia KDP ČR vedoucí sekce DPPO; Ing. Ivo Šulc, vedoucí Sekce spotřební a ekologické daně