

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 20.11.2019**Spotřební daň****556/20.11.19 Dani nepodléhá líh, který byl již jednou zdaněn**

Předkládá: Ing. Ivo Šulc, daňový poradce, číslo osv. 10

Cílem příspěvku je pokusit se jednoznačně dovodit význam této věty, této části věty uvedené v ustanovení § 67 odst. 4 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních v platném znění (dále jen „zákon o spotřebních daních“).

Ustanovení § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních - Předmět daně z lihu

(4) **Dani nepodléhá líh, který byl již jednou zdaněn**, pokud u něho nebylo uplatněno vrácení daně podle § 14. Toto ustanovení se nepoužije v případech podle § 11 odst. 2, § 14 odst. 7, § 66 odst. 1 písm. c) a v případech, kdy došlo k dodatečnému vyměření daně na základě vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit při nabytí, prodeji nebo zjištění nezdaněného lihu [§ 68 písm. d)].

Ustanovení § 68 písm. d) - Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také

d) dnem nabytí, prodeje nebo zjištění nezdaněného lihu právníky nebo fyzickými osobami uvedenými v § 66 odst. 1 písm. c) nebo lihu, který právníky nebo fyzické osoby vyrobily bez oprávnění provozovat živnost, a to tím dnem, který nastal dříve,

PREAMBULE

Článek 24 odst. 1. směrnice Rady 92/83/EHS:

1. Členské státy nemusí požadovat, aby výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, byly vyrobeny ve skladu s daňovým dozorem ze složkových alkoholických výrobků s podmíněným osvobozením od spotřební daně, pokud byla daň z těchto složek zaplacená předem a pokud by celková daň ze složkových alkoholických výrobků nebyla nižší než daň z výrobku, který je výsledkem jejich míšení.

Do ustanovení § 67, do jeho odstavce čtvrtého, se tedy, na základě implementace směrnice Rady 92/83/EHS dostává (od počátku zákona o spotřebních daních) nové ustanovení, které v dřívějším zákoně o spotřebních daních nebylo, v takovém znění, jak je uvedeno v úvodu tohoto příspěvku. Z důvodové zprávy k tomuto ustanovení zjistíme, že, cituji: „**Z posledního odstavce tohoto paragrafu v návaznosti na § 14 odst. 8 rovněž vyplývá skutečnost, že pro účely neuvedené v § 71 je možno nakoupit líh s daní, aniž by konečný výrobek obsahující líh podléhal opětovnému zdanění.**“ Tzn., že pokud existuje možnost, pořídit osvobozený líh od spotřební daně podle ustanovení § 71 zákona o spotřebních daních, např. jako materiál vstupující v rámci podnikatelské činnosti do výrobků, řekněme třeba do

„konečných“ výrobků (mimo výrobků uvedených pod kódy nomenklatury 2207⁸ a 2208⁹), pak má přednost pořízení tohoto lihu toliko ve volném daňovém oběhu, ale bez spotřební daně a zapracovat jej do „nelihového“ výrobku. Pokud by výrobce pořídil zdaněný líh a zapracovat jej do „nelihového“ výrobku, nemá nárok na vrácení této spotřební daně, která byla součástí ceny pořízeného lihu.

I.

VYMEZENÍ LIHU, JAKO PŘEDMĚTU SPOTŘEBNÍ DANĚ

Mezi spotřebními daněmi je zařazena i daň z lihu (§ 1 zákona o spotřebních daních). Pokud se bude dále v příspěvku hovořit o „lihu“, půjde vždy o líh¹⁰ (etanol), který je předmětem spotřební daně podle ustanovení § 67 odst. 1, resp. odst. 2 zákona o spotřebních daních. Samotný vybraný výrobek, líh, vymezuje zákon č. 61/1997 Sb., o lihu ve svém ustanovení § 2 odst. 1 písm. a) jako etylalkohol (etanol).

Aby byl tento líh, který je obsažený v jakýchkoli výrobcích, nejde-li o pivo a víno, předmětem spotřební daně, musí celkový obsah lihu v těchto výrobcích činit více než 1,2 % objemových etanolu. Do této množiny „lihu“ zahrneme i líh včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený ve výrobcích uvedených pod kódy nomenklatury 2204, 2205, 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 22 % objemových etanolu.

V následující tabulce je uveden předmět spotřební daně z lihu podle ustanovení § 67 zákona o spotřebních daních a současně je zde i nastíněno vymezení pojmu „líh“ pro účely Směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. 10.1992, o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů. Podle národního předpisu **je lihem líh** a podle unijního předpisu **je lihem výrobek, který líh obsahuje**.

§ 67 zákona o spotřebních daních PŘEDMĚT DANĚ Z LIHU:	Článek 20 směrnice Rady 92/83/EHS PRO ÚČELY SMĚRNICE SE LIHEM ROZUMĚJÍ:
(1) Předmětem daně je líh (etanol) včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích, nejde-li o výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2203, 2204, 2205, 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu.	Všechny výrobky, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, kódů KN 2207 a 2208, a to i tehdy, jsou-li tyto výrobky součástí výrobku, který spadá do jiné kapitoly kombinované nomenklatury.

⁸ KN 2207 - Ethylalkohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu 80% obj. nebo více

⁹ KN 2208 - Ethylalkohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu menším než 80% obj.

¹⁰ Také viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. června 2005, č.j. 7 Afs 12/2004-57, (zdroj www.nssoud.cz)

(2) Předmětem daně je i líh podle odstavce 1 včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený ve výrobcích uvedených pod kódy nomenklatury 2204, 2205, 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 22 % objemových etanolu.	Výrobky kódů KN 2204, 2205 a 2206, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 22 % objemových, Výrobky, které obsahují pitné lihoviny, ať v roztoku nebo jinak.
---	--

Tabulku uvádím z toho důvodu, že se ve správní praxi často objevuje ze strany správce daně, ale i soudů, výklad založený právě na článku 20 směrnice Rady 92/83/EHS a to, že předmětem spotřební daně z lihu jsou všechny výrobky, jejichž skutečný obsah lihu (etanolu) přesáhne stanovenou hranici (1,2% resp. 22% objemových).

Určitě není nutné odborné veřejnosti připomínat, že pokud správce daně na danou věc aplikuje uvedená ustanovení směrnice Rady 92/83/EHS, jde o výrazné pochybení a nezákonné jednání. Členský stát, který je odpovědný za špatnou transpozici směrnice, se nesmí dovolávat právních norem, obsažených v této směrnici. Příímý účinek směrnice může uplatnit pouze jednotlivec vůči státu, nikoli stát vůči jednotlivci.

Odborné veřejnosti není také nutné připomínat historický vývoj této legislativy, která má kořeny ve zrušeném „starém“ zákoně České národní rady č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, který řešil předmět spotřební daně ve svém ustanovení § 25 naprosto stejně, jak tomu je v dnes platném zákoně o spotřebních daních.

Následující závěry jsou uvedeny bez vlivu a bez omezení platnosti na výrobky kódu nomenklatury 2203, 2204, 2205, resp. 2206 (viz výše uvedené v tabulce). Jde jen o podstatu předmětu spotřební daně z lihu.

ZÁVĚR 01

Podle zákona o spotřebních daních je předmětem spotřební daně jen líh (etanol), a to líh ve smyslu zákona č. 61/1997 Sb., o lihu a to přesně tak, jak to vymezuje ustanovení § 67 zákona o spotřebních daních.

ZÁVĚR 02

Předmětem spotřební daně z lihu nejsou výrobky, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, popř. 22% objemových, protože předmětem spotřební daně je jen líh v těchto výrobcích.

ZÁVĚR 03

Předmětem spotřební daně z lihu jsou výrobky, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, popř. 22% objemových, ale jen za předpokladu, že se tohoto závěru bude dovolávat jednotlivec vůči státu (přímý účinek směrnice).

ZÁVĚR 04

Stát nemůže uplatňovat přímý účinek směrnice a nemůže tedy, v souladu s článkem 20 směrnice Rady 92/83/EHS, tvrdit, že lihem, tedy předmětem spotřební daně z lihu podle zákona o spotřebních daních, se rozumí veškeré výrobky, v nichž překročí množství lihu stanovenou hranici.

II.**Pojem „podléhat“**

Je pozoruhodné, že zákon o spotřebních daních používá dva, na první pohled významově stejné pojmy pro vymezení výrobků, které mají být zatíženy spotřební dani podle zákona o spotřebních daních.

První, běžně používaný, s pevně definovaným významem = předmět spotřební daně

Podle obecného ustanovení § 7 zákona o spotřebních daních se vybrané výrobky podřadí pod předmět spotřební daně pokud jsou na daňovém území Evropské unie vyrobené nebo na daňové území Evropské unie dovezené. Bližší vymezení předmětu spotřební daně z lihu je pak vymezeno ve zvláštním (speciálním) ustanovení § 67 zákona o spotřebních daních. Tady asi nebude výkladový problém. Ale ...

Druhý, také běžně používaný pojem, ale z neznámým významem = podléhat dani, je již dosti neurčitý. Jaký je jeho význam?

Jak již konstatoval Ústavní soud ve svém nálezu, sp. zn. Pl. ÚS 9/95, neurčitost některého z ustanovení právního předpisu nutno považovat za rozpornou s požadavkem právní jistoty a tudíž i právního státu (čl. 1 Ústavy) toliko tehdy, jestliže intenzita této neurčitosti vylučuje možnost stanovení normativního obsahu daného ustanovení i pomocí obvyklých interpretačních postupů.

Pokud ale zákonodárce použil v zákoně dva různé pojmy, nebudou mít zcela určité shodný význam pro jejich aplikaci v konkrétní části zákona o spotřebních daních.

Pokud je líh předmětem spotřební daně, neznamená to, že tento líh musí být touto daní zdaněn. Nabízí se například jeho držba v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. V úvahu přichází také režim volného daňového oběhu, ale při současném uplatnění daňového zvýhodnění, kdy je líh od spotřební daně osvobozen.

Naopak, pokud bude líh uveden do volného daňového oběhu a nebude osvobozen od harmonizované spotřební daně, vznikne okamžikem jeho uvedení do volného daňového oběhu povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit. Jinak řečeno, uvedením do volného daňového oběhu podléhá líh spotřební dani. **Podléhat dani tedy znamená zdanit.**

V rámci systematického výkladu by nám mohla napovědět druhá věta ustanovení § 9 odst. 2 zákona o spotřebních daních: „*Nepodléhají-li vybrané výrobky clo, má se pro účely tohoto zákona za to, že celní dluh vznikl, jsou-li splněny ostatní podmínky pro jeho vznik, které stanoví celní předpisy*“. Tzn., že pokud se nebude hradit u dovážených vybraných výrobků clo, má se za to, že ostatní podmínky pro vznik celního dluhu zakládají konkrétní lhůty, zejména pak pro vznik povinnosti spotřební daň při dovozu „přiznat a zaplatit“ a určují také splatnost této daně¹¹.

ZÁVĚR 05

Slovní spojení „Dani nepodléhá líh, který byl již jednou zdaněn“ znamená, že pokud bude u lihu, který se nachází již ve volném daňovém oběhu, prokázáno jeho zdanění spotřební daní, nebude u něj opětovně již vyžadována, stanovena, či vyměřena ještě jednou tatáž spotřební daň. A to i za předpokladu, že byl tento (stejný) líh použit např. pro výrobu jiného, odlišného výrobku, který tento líh bude obsahovat, než v jakém výrobku byl dosavadní, totožný líh, který byl již prokazatelně zdaněn, obsažen.

Poslední Závěr 05 bude samozřejmě platit v případě zdaněného lihu pokud u něho nebylo uplatněno vrácení daně podle § 14 zákona o spotřebních daních. Také je nutné opět připomenout, že ustanovení § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních se nepoužije v případech podle § 11 odst. 2, § 14 odst. 7, § 66 odst. 1 písm. c) a v případech, kdy došlo k dodatečnému vyměření daně na základě vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit při nabytí, prodeji nebo zjištění nezdaněného lihu [§ 68 písm. d)].

III. Příklady

III.1 Barman, jehož úkolem je příprava a podávání širokého sortimentu *míchaných* nealkoholických a alkoholických nápojů¹² bude připravovat míchané nápoje (nové výrobky s obsahem lihu pro konečného spotřebitele) z výrobků, které již obsahují zdaněný líh. Pokud prokáže barman, že líh, který používá při výrobě jiných výrobků, ve kterém se tento (již zdaněný líh) nachází, nebude nucen

- nový konečný výrobek s obsahem lihu vyrábět v daňovém skladu (v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně) a

¹¹ Splatnost částek je upravena v čl. 108 odst. 1 celního kodexu Unie

¹² Zdroj cs.wikipedia.org

- znovu, jím vyrobený nový výrobek s obsahem již zdaněného lihu opětovně zdanit spotřební daní.

III.2 Vánoční punč – pokud osoba, která bude na tržišti (ve stánku) připravovat a prodávat vánoční punč, který obsahuje zdaněný líh, prokáže líh, který se nachází v základní vstupní surovině, je již zdaněný spotřební daní, nebude nucena

- nový konečný výrobek s obsahem lihu vyrábět v daňovém skladu (v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně) a
- znovu, tento vyrobený nový výrobek s obsahem již zdaněného lihu opětovně zdanit spotřební daní.

III.3 Doplňky stravy¹³ – pokud osoba nakoupí tekutinu, která obsahuje i zdaněný líh (např. vodu s lihem), a následně použije tuto tekutinu k macerování bylin a posléze tento macerát (výluh) přelije do lahvíček, které jsou určeny pro konečného spotřebitele, nebude nucena, za předpokladu, že prokáže zdanění použitého lihu v macerátu spotřební daní

- nový konečný výrobek s obsahem lihu vyrábět v daňovém skladu (v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně) a
- znovu tento vyrobený nový výrobek s obsahem již zdaněného lihu opětovně zdanit spotřební daní.

III.

ZÁVĚREČNÝ NÁVRH

Pokud nebude Ministerstvo financí souhlasit s předloženými závěry, lze očekávat, že v rámci svého stanoviska k těmto závěrům, zaujme svůj jednoznačný a předvídatelný názor. Záměrem předkladatele příspěvku, jak bylo již uvedeno v úvodu příspěvku, je dosáhnout takového výkladu, aby se uživatelé tohoto zákona o spotřebních daních jednoznačně dozvěděli, jaký význam má úvodní věta ustanovení § 64 odst. 4 zákona o spotřebních daních, že dani nepodléhá líh, který byl již jednou zdaněn.

Navrhuji po projednání publikovat všechny popsané a odsouhlasené, ale i neodsouhlasené závěry, např. v podobě metodického pokynu Ministerstva financí ČR (Generálního ředitelství cel).

Dotčená ustanovení (pro informaci):

¹³ Předkladateli je znám názor Ministerstva financí ČR, který byl vyjádřen ve stanovisku na tehdy předložený příspěvek na koordinačním výboru dne 5. 4.2007 pod číslem 175/05.04.07. Předkladatel má za to, že toto stanovisko MF ČR vychází z nesprávné aplikace nepřímého účinku směrnice Rady při stanovení předmětu spotřební daně z lihu, které MF ČR ve stanovisku uvedlo.

- § 11 odst. 2 zákona o spotřebních daních

(2) *Pokud právnická nebo fyzická osoba nakoupila zdaněné vybrané výrobky a použila je pro účely, na které se vztahuje osvobození od daně, pohlíží se pro účely tohoto zákona na tyto vybrané výrobky, jako by byly pořízeny za ceny bez daně.*

- § 14 odst. 7 zákona o spotřebních daních

Pozn. předkladatele – zde má na mysli zákonodárce odst. (8). K technické opravě čísla odstavce dosud nedošlo.

(8) Pokud plátce daně neuplatní nárok na vrácení daně, pohlíží se při dalším uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na tyto výrobky tak, jako kdyby byl tento nárok uplatněn a přiznán.

- § 66 odst. 1 zákona o spotřebních daních

(1) Plátci jsou také - písm. c)

c) právnické a fyzické osoby podle § 4 odst. 1 písm. f), které skladují nebo uvádějí do volného daňového oběhu líh, který je předmětem daně podle § 67 odst. 1 a 2, s výjimkou lihu osvobozeného od daně podle § 71 odst. 1 písm. b) a e),

- § 4 zákona o spotřebních daních

(1) Plátcem je právnická nebo fyzická osoba,

f) která skladuje nebo dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky pro osobní spotřebu, nebo uvádí do volného daňového oběhu vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky zdaněné, nebo pokud neprokáže způsob jejich nabytí oprávněně bez daně; za daň společně a nerozdílně odpovídá také právnická nebo fyzická osoba, která se na uvedeném skladování nebo dopravě podílela,

Stanovisko Ministerstva financí a Generálního ředitelství cel:

Otázku, co je předmětem daně z lihu, řeší zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) v § 67. Dle § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních je předmětem daně z lihu líh včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích, nejde-li o výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2203, 2204, 2205 a 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu. Dle § 67 odst. 2 zákona o spotřebních daních je předmětem daně z lihu i líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódy nomenklatury 2204, 2205 a 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 22 % objemových etanolu.

Česká republika postupuje v souladu s příslušnými předpisy Evropské unie upravujícími spotřební daně; v čl. 24 odst. 1 Směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů se uvádí, že členské státy nemusí požadovat, aby výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, byly vyrobeny ve skladu s daňovým dozorem ze složkových alkoholických výrobků s podmíněným osvobozením od spotřební daně, pokud byla daň z těchto složek zaplácena předem a pokud by celková daň ze složkových

alkoholických výrobků nebyla nižší než daň z výrobku, který je výsledkem jejich míšení.

Vzhledem k tomu, že Česká republika při výrobě vybraných výrobků nevyužívá tuto fakultativní možnost úlevy, platí zde obecně § 19 odst. 3 zákona o spotřebních daních, tzn., že vybrané výrobky se mohou vyrábět výhradně v podniku na výrobu vybraných výrobků, tudíž v daňovém skladu uvedeném v § 19 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních. Problematika zdaňování lihu je i z důvodu judikatury Nejvyššího správního soudu (viz. Rozsudky NSS č. 8 Afs 1/2010 - 72 a 8 Afs 2/2010 - 69 dostupné na stránkách www.nssoud.cz) právně ustálená a plně v souladu s předpisy Evropské unie upravujícími spotřební daně.

Pokud jde o význam ustanovení § 67 odst. 4 zákona o spotřebních daních, je k pochopení jeho podstaty nutno vzít v potaz také ostatní ustanovení zákona o spotřebních daních, která ukládají povinnosti spojené s výrobou a nakládáním s vybranými výrobky. Jedná se o to, že tam, kde má podle zákona o spotřebních daních probíhat výroba z nezdaněného lihu (v režimu podmíněného osvobození od daně, z lihu osvobozeného od daně), nelze používat k takovým účelům líc zdaněný. Pokud subjekt takový líc v rozporu se zákonem použije, hledí se na takový líc, jakoby nebyl zdaněn.

Příkladem je situace, kdy subjekt použije pro výrobu vybraného výrobku, který má být vyroben z lihu osvobozeného od daně, líc zdaněný (např. § 11 odst. 2, 14 odst. 8).