

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 20.11.2019**Spotřební daň****554/20.11.19 Možnost dalšího prodeje (přeprdeje) osvobozeného lihu, resp. výrobků, které obsahují líh osvobozený od harmonizované spotřební daně**

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

Cílem příspěvku je pokusit se jednoznačně dovodit závěr, zda český právní řád, prostřednictvím zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních v platném znění (dále jen „zákon o spotřebních daních“), či jiného právního předpisu, umožňuje přeprdej osvobozeného¹ lihu, ve volném daňovém oběhu.

Součástí tohoto příspěvku je také analýza a význam pojmu „uživatel“, který používá zákon o spotřebních daních v ustanovení § 3 písm. i) ve vztahu k možnému dalšímu prodeji osvobozeného lihu, který byl uveden do volného daňového oběhu.

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,

Poznámka předkladatele:

Ustanovení § 52a a § 53 se týkají minerálních olejů, proto nejsou pro uplatnění dalšího prodeje (přeprdeje) osvobozeného lihu relevantní.

Pro objektivní doplnění příspěvku je nutné uvést také ustanovení § 73 odst. 2 zákona o spotřebních daních:

(2) Líh osvobozený od daně přijatý na základě povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně nelze na základě tohoto povolení dále prodávat, pokud jiný právní předpis nestanoví jinak.

Pokud se bude dále v příspěvku hovořit o lihu, osvobozeném od harmonizované spotřební daně podle ustanovení § 71 zákona o spotřebních daních, má se za to, že jde vždy o líh², který je obsažený v jakýchkoli výrobcích, nejde-li o pivo a víno, pokud

¹ Osvobozeného od harmonizované spotřební daně podle ustanovení § 71 zákona o spotřebních daních

² Předmětem spotřební daně z lihu je podle ustanovení § 67 odst. 1., popř. 2. zákona o spotřebních daních líh (etanol) ve smyslu zákona č. 61/1997 Sb. o lihu. Předmětem spotřební daně není (lihový) výrobek, který obsahuje více jak 1,2% alkoholu (etanolu). Také viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. června 2005, č.j. 7 Afs 12/2004-57, (zdroj www.nssoud.cz)

celkový obsah osvobozeného lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu (dále také jen „osvobozený líh“).

I. ÚVODEM

Předkladatel tohoto příspěvku musí také objektivně uvést, že do poloviny roku 2017 nebylo nutné tuto problematiku řešit, neboť správní praxe nevykazovala žádné problémy v této oblasti a nepoukazovala ani na případné porušení zákona o spotřebních daních v této oblasti. V polovině roku 2017 ale změnila Celní správa ČR, resp. poukázala na názor, odlišný od dosavadní praxe (na přeprodej osvobozeného lihu) a začala přeprodej osvobozeného lihu postihovat, dodávat spotřební daní, jako jednáni, které zákon o spotřebních daních neumožňuje. Vzhledem k tomu, že se ale tato změna správní praxe dotkla jenom určité skupiny výrobků, ve kterých je osvobozený líh obsažen, je nutné vyjasnit si aplikaci této nové správní praxe obecně, ve vztahu k osvobozenému lihu, komplexně. A to zejména z důvodu předvídatelnost práva.

II. UŽIVATEL

V tomto příspěvku není řešena problematika zákonných podmínek pro uplatnění osvobození od daně z lihu, ani držba různých povolení, např. k provozování daňového skladu (lihovaru), živnostenských oprávnění apod. Předmětem tohoto příspěvku není ani otázka, zda musí uživatel mít, či nemusí mít odpovídající povolení přijímat a užívat osvobozený líh od spotřební daně. Předmětem tohoto příspěvku je pouze analýza, zda je uživatel oprávněn k dalšímu prodeji (přeprodeji) osvobozeného lihu dalšímu uživateli. Cílem tohoto příspěvku je přispět k vyplnění argumentace správce daně při řešení právní otázky, kterou je význam pojmu „uživatel“, který používá zákon o spotřebních daních ve vztahu k základním pojmům, s dopadem práva a povinnosti uživatele, tedy osoby, která přijímá a užívá osvobozený líh.

Gramatický (jazykový) výklad vychází ze struktury tohoto ustanovení a ze vztahu mezi jednotlivými částmi celého souvětí. „Uživatelem osvobozeného lihu je osoba, která přijímá a užívá, líh osvobozený od daně.“ Z uvedené citace je zřejmé, že za uživatele lihu osvobozeného od daně z lihu lze považovat toliko subjekt, který líh, jemuž bude přiznán status osvobozeného, nejen přijme, ale i sám užije³.

³ Další prodej osvobozeného vybraného výrobku je připuštěn toliko u minerálních olejů, a to za stanovených podmínek (v zásadě dalšímu držiteli povolení nebo konečnému spotřebiteli, v některých případech též v maloobchodním balení).

Význam slova „užívá“, který je součástí definice uživatele, stanovené v § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních, lze v tomto případě vyložit, jako spotřebovává.

(Pozn. předkladatele: šedý, vyznačený text je převzat ze stanoviska MF ČR a GŘC k příspěvku, který byl projednán na koordinačním výboru dne 13. 9.2017, č. 508/13.09.17)

ZÁVĚR 01:

„Lih, osvobozený od harmonizované spotřební daně, který přijme uživatel, nemůže dál převádět na jiného uživatele. Přenos osvobození na další subjekt je tedy u lihu zákonem implicitně⁴ zakázán.

Systematický výklad, zaměřený na postavení zkoumaného ustanovení v daném právním odvětví, konkrétně v tomto daňovém právu, poukazuje svým umístěním mezi obecnými ustanoveními zákona o spotřebních daních na skutečnost, že výklad pojmu „uživatel“ musí být uplatněn na všechny osoby, které přijímají a užívají vybrané výrobky osvobozené od spotřební daně, a to bez rozdílu. Osoby, které jsou zákonem označeny jako „uživatel“ se nemusí registrovat (jako plátcí spotřební daně, pokud neporuší podmínky pro uplatnění tohoto osvobození), ale mají podle zákona o spotřebních daních postavení daňových subjektů. Pak také na tyto osoby plně dopadají podmínky zákona o spotřebních daních, které klade tento zákon na uživatele (včetně vedení evidence podle ustanovení § 40 zákona o spotřebních daních).

ZÁVĚR 02:

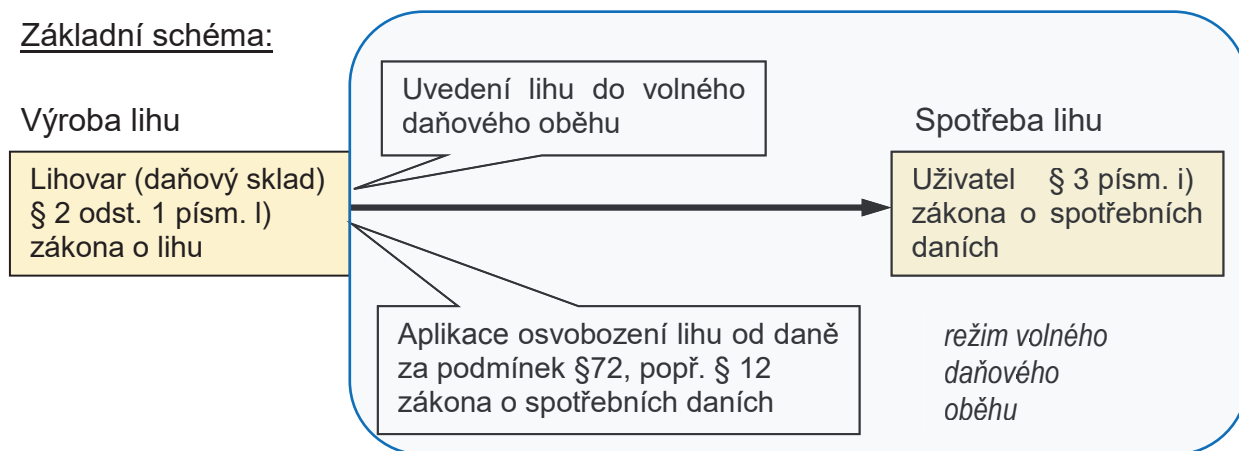
„Pojem UŽIVATEL musí být uplatněn na všechny osoby, které přijímají a užívají osvobozený lih od spotřební daně a to se všemi dopady, které na ně klade zákon o spotřebních daních. Přitom je jedno, zda tato osoba musí být držitelem odpovídajícího povolení k přijímání a užívání osvobozeného lihu od spotřební daně nebo ne (§ 13, resp. § 73 odst. 1 zákona o spotřebních daních).“

⁴ Bez formálního vyjádření.

III.

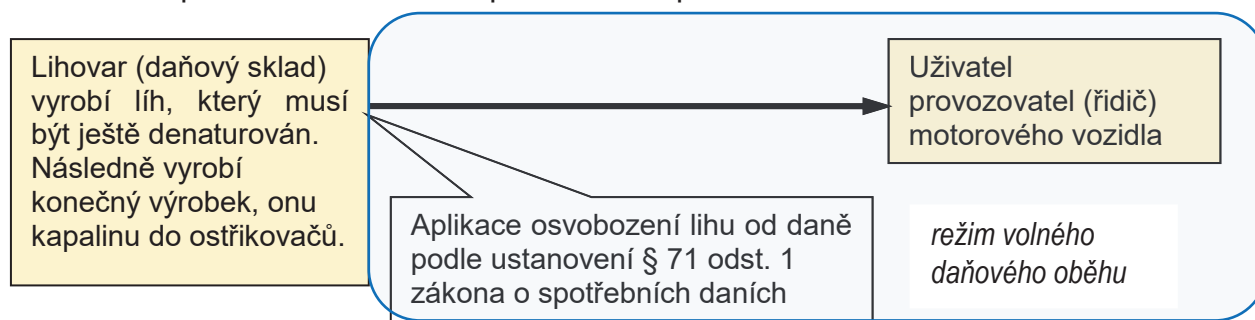
Výroba lihu a uvádění lihu osvobozeného od harmonizované spotřební daně do volného daňového oběhu

Základní schéma:



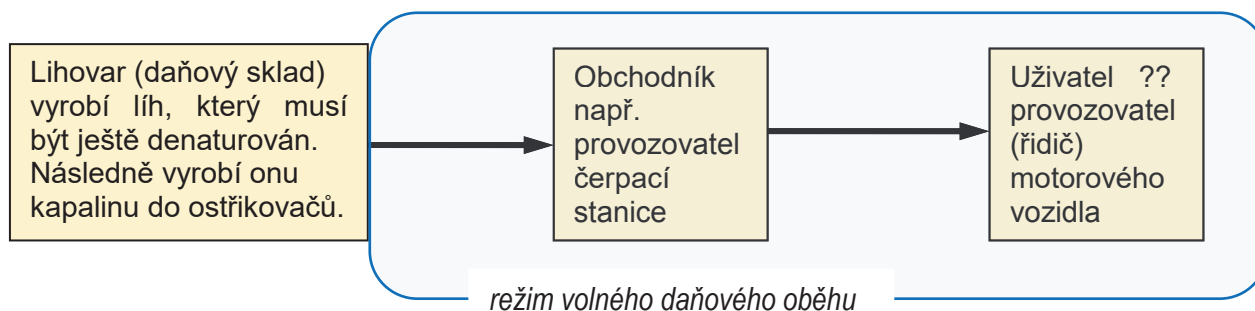
Příklad výroby kapaliny do ostřikovačů motorových vozidel:

Kapalina do ostřikovačů obsahuje denaturovaný líh a je již konečným výrobkem. Protože ale obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu, je stále tato kapalina do ostřikovačů předmětem spotřební daně z lihu.



Tyto dva příklady vyhovují dikci zákona o spotřebních daních, tzn., že uživatel přijímá a současně užívá (spotřebovává) líh osvobozený od harmonizované spotřební daně.

Uveďme si ale odlišný obchodní případ právě u kapaliny do ostřikovačů:



Z uvedeného případu je zřejmé, že obchodník kapalinu do ostřikovačů přijme (koupí), ale protože ji sám neužije (nepřihlížíme k tomu, že i obchodník může být i provozovatelem motorového vozidla) nemůže být označen za uživatele. Obchodník hodlá kapalinu do ostřikovačů, kterou přijal dál prodávat, např. prostřednictvím svého obchodu na čerpací stanici. V tomto případě je patrné, že obchodník nemůže čerpat daňovou výhodu ve formě osvobození od spotřební daně při nákupu denaturovaného lihu, který je obsažen v kapalině do ostřikovačů.

ZÁVĚR 03:

„Pojem UŽIVATEL nemůže být uplatněn na osoby, které sice přijímají osvobozený líh, ale již jej sami neužívají, protože jej dál prodávají.“

Aby nedocházelo k daňovým únikům, při využití neoprávněného daňového zvýhodnění ve formě osvobození od harmonizované spotřební daně, bylo do zákona o spotřebních daních implementováno ustanovení § 72⁵ zákona, které ve spojení s ustanovením § 12 zákona řeší mechanismus, jakým má být nárok na osvobození od daně z lihu uplatněn, aby jej bylo možno zákonně přiznat. Důležitou skutečností, kterou § 12 i § 72 zákona opakovaně uvádějí, ba přímo zdůrazňují, je skutečnost, že osvobození může uplatnit toliko uživatel, přičemž právě řešení otázky zda daný subjekt je uživatelem, tj. subjektem oprávněným uplatnit nárok na osvobození od daně z lihu, musí být vyřešena nejprve. Protože není obchodník (viz výše uvedený příklad) uživatelem, nemůže uplatnit nárok na osvobození od daně podle ustanovení § 12 a § 72 zákona o spotřebních daních.

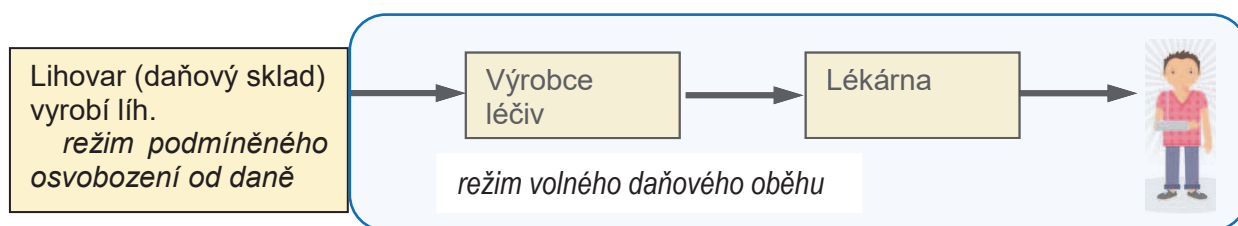
(Pozn. předkladatele: šedý, vyznačený text je opět převzat ze stanoviska MF ČR a GŘC k příspěvku, který byl projednán na koordinačním výboru dne 13. 9.2017, č. 508/13.09.17)

IV.

Relevance některých ustanovení § 71 odst. 1 zákona o spotřebních daních Komplexní příklad výroby léčiv

Uvedme si následující podnikatelský záměr výroby léčiv a jejich distribuci k samotnému pacientovi:

⁵ Ustanovení § 72 zákona je vůči § 12 zákona komplementárním, přičemž proces stanovený § 12 zákona nejen doplňuje, ale i z nutnosti tento proces uplatnit vylučuje některé subjekty, neboť oproti § 12 zákona, který stanoví, že je každý uživatel povinen nárok uplatnit písemně a předem, § 72 zákona stanoví tuto povinnost pouze pro důvody osvobození dle § 71 odst. 1 písm. a), c), d), f) a i) zákona. Uživatelé mající v úmyslu užít líh osvobozený od daně z lihu dle § 71 odst. 1 písm. b), e), g) a h) zákona tedy nemusí podstupovat mechanismus stanovený § 12 zákona.



Lihovar vyrobí líh, který má být použit pro výrobu a přípravu léčiv. Líh je vyroben a dosud skladován v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Aby mohlo být aplikováno ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) zákona o spotřebních daních [od daně je také osvobozen líh pro výrobu a přípravu léčiv], musí být líh z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně vyjmut a tento líh uveden do volného daňového oběhu. Výrobce léčiv⁶ (na základě vydaného povolení) obdrží líh, u kterého bylo, při jeho uvedení do volného daňového oběhu, aplikováno provozovatelem daňového skladu, v tomto případě lihovarem, osvobození od spotřební daně podle § 71 odst. 1 písm. d) zákona o spotřebních daních.

Otázkou tedy je, zda Výrobce léčiv je vlastně uživatel, protože už víme, že

- předmětem spotřební daně je stále stejný líh, který byl vyroben v lihovaru;
- výrobce léčiv zapracuje tento líh⁷ do léčiv (na základě povolení);
- tento líh nezanikne, je stále součástí konečného výrobku a pokud líh v těchto výrobcích (léčivech) činí více než 1,2 % objemových etanolu, je stále předmětem spotřební daně;
- léčiva mohou, ale ještě nemusí být konečným výrobkem;
- aby se tato léčiva s obsahem osvobozeného lihu dostala k pacientovi, který bude tato léčiva sám spotřebovávat, a to včetně přítomného lihu, musí je Výrobce léčiv dodat dál, např. do lékáren, obvykle dalším prodejem.

Pokud budou platit výše uvedené závěry, je zjevné, že Výrobce léčiv osvobozený líh podle ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) zákona o spotřebních daních přijal, zapracoval do léčiva, ale sám nespotřeboval. Naopak, Výrobce léčiv tento líh, který je součástí (konečného) výrobku, dodává (prodává) další osobě. Líh nezanikl.

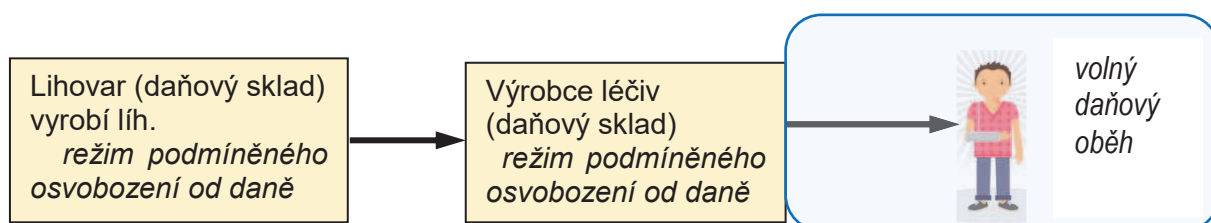
Z tohoto rozboru je zřejmé, že Výrobce léčiv osvobozený líh sice přijímá, ale protože není tento osvobozený líh Výrobcem léčiv spotřebován, ba naopak jej dál prodáván prostřednictvím jiného výrobku, v tomto případě prostřednictvím léčiva, nemůže být Výrobce léčiv uživatelem. Další prodej není účelem užití, především však není užitím, neboť dalším prodejem není, u daného subjektu, který nárok na osvobození uplatnil, spotřebován líh, osvobozený od harmonizované spotřební daně.

Podle ustanovení § 71 odst. 1 písm. b) je od spotřební daně osvobozen líh (etanol) obsažený v léčivech.

⁶ Léčivo je léčivá látka (směs nebo léčivý přípravek)

⁷ Extrakční látkou je líh (etanol)

Otázkou tedy je, jak se za stávajícího znění zákona o spotřebních daních a při výše uvedeném vymezení osoby „uživatele“, může dostat osvobozený líh (etanol) obsažený v léčivech přímo k pacientovi? Jediným řešením je výroba a příprava léčiv přímo v daňovém skladu, v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Při uvedení tohoto lihu, který již bude zapracován do samotných léčiv, do volného daňového oběhu může být využito osvobození lihu. V takovém případě nemusí být pacient ani držitelem povolení přijímat a užívat tento osvobozený líh od spotřební daně a neuplatní se ani podmínky nároku na osvobození od daně z lihu podle ustanovení §72, popř. § 12 zákona o spotřebních daních. Pokud totiž spotřebitel, občan, nakoupí léčivo, kupuje již konečný výrobek s obsahem osvobozeného lihu. V tomto případě je líh (etanol) obsažený v léčivech osvobozen podle ustanovení § 71 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních. Pacient tento líh spotřebuje.



V.

K ustanovení § 73 odst. 2 zákona o spotřebních daních

(2) Líh osvobozený od daně přijatý na základě povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně nelze na základě tohoto povolení dále prodávat, pokud jiný právní předpis nestanoví jinak.

Zákon č. 61/1997 Sb., o lihu v ustanovení § 12 a jeho prováděcí předpis, vyhláška č. 150/2008 Sb., o kontrole výroby a oběhu lihu a o provedení dalších ustanovení zákona o lihu s tím souvisejících, v ustanovení § 34, sice řeší uvádění lihu, resp. výrobků obsahující líh, osvobozený od harmonizované spotřební daně podle zákona o spotřebních daních, do volného (daňového) oběhu, ale jen na úrovni požadavku na držbu povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně podle zákona o spotřebních daních. Jak samotný zákon o lihu, tak jeho prováděcí vyhláška, již neřeší možnost, či nemožnost dalšího prodeje (přeprdeje) lihu, resp. lihových výrobků, osvobozených od harmonizované spotřební daně.

VI.

Závěrečný návrh

Navrhuji po projednání publikovat jako závěr všechny popsané a odsouhlasené způsoby výroby vybraných výrobků, např. v podobě metodického pokynu Ministerstva financí ČR (Generálního ředitelství cel).

Příloha příspěvku – náhled do navazujících právních předpisů:**§ 11 zákona č. 61/1997 Sb., o lihu - Druhy lihu**

(1) Do oběhu lze uvádět líc jen v těchto základních druzích:

- a) syntetický 1. rafinovaný, 2. bezvodý, 3. technický,
- b) sulfitový,
- c) kvasný 1. surový, 2. rafinovaný, 3. bezvodý, 4. ovocné a jiné destiláty,
- d) zvláště denaturovaný 1. syntetický rafinovaný, 2. syntetický technický, 3. kvasný,
- e) obecně denaturovaný 1. syntetický, 2. kvasný,
- f) úkapy a dokapy,
- g) přiboudlina.

(2) Podrobnější členění základních druhů uvedených v odstavci 1 a jejich kvalitativní znaky stanoví prováděcí předpis.

§ 12 zákona č. 61/1997 Sb., o lihu - Uvádění lihu do oběhu

(1) Líc uvedený v § 11 odst. 1 písm. a), b), c), písm. d) bodech 1 a 3 a v písm. f) a výrobky obsahující líc, osvobozené od daně podle zvláštního zákona,⁸⁾ mohou být dovezeny, koupeny, odebrány uživatelem⁹⁾ na základě smlouvy o dílo pouze na základě povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně podle zákona o spotřebních daních. Toto povolení nelze převádět na jinou osobu.

(2) Povolení podle odstavce 1 u zvláště denaturovaného lihu, který je denaturován lékařským benzinem a určen pro poskytovatele zdravotních služeb, který tento líc prokazatelně potřebuje pro poskytování zdravotních služeb, se vyžaduje jen v případech stanovených prováděcím předpisem.

(3) Právnícké nebo fyzické osoby uvádějící líc do volného daňového oběhu nebo přejímající líc uvedený v § 11 odst. 1 písm. a), b), c), d) bodech 1 a 3 a v písm. f), pokud je osvobozen od daně podle zvláštního zákona,¹²⁾ jsou povinny zjišťovat množství lihu, evidovat líc uvedený do volného daňového oběhu a přejímaný líc a vystavovat dodací a přejímací list způsobem a za podmínek, které stanoví prováděcí právní předpis.

8) § 71 odst. 1 písm. a), d) a f) zákona č. 353/2003 Sb.

9) § 3 písm. i) zákona č. 353/2003 Sb.

12) Zákon č. 353/2003 Sb.

VYHLÁŠKA č. 150/2008 Sb., o kontrole výroby a oběhu lihu a o provedení dalších ustanovení zákona o lihu s tím souvisejících

(1) Tato vyhláška upravuje

- f) zvláštní povolení k nákupu nebo dovozu lihobenzinu.

Část sedmá – Zvláštní povolení k nákupu nebo dovozu lihobenzinu - ustanovení § 34

U lihobenzinu se vyžaduje zvláštní povolení k nákupu nebo dovozu podle § 12 odst. 1 zákona o lihu s těmito výjimkami:

- a) u lékáren a zdravotnických zařízení, které nakupují lihobenzin od distributorů, se zvláštní povolení celního ředitelství k nákupu lihu nevyžaduje,
- b) zvláštní povolení celního ředitelství k nákupu lihu se dále nevyžaduje při vzájemných dodávkách lihobenzinu mezi lékárnami nebo zdravotnickými zařízeními nebo při výdeji lihobenzinu v lékárnách občanům v balení do 200 ml.

Stanovisko Ministerstva financí a Generálního ředitelství cel:

Jak uvádí předkladatel, zastává GŘC právní názor, že uživatel, který nabytí líh osvobozený od spotřební daně z lihu dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) není oprávněn tento líh dále prodávat za cenu bez daně, tj. osvobozený od daně, neboť tím, že jej dále prodá namísto toho, aby jej sám užil pro stanovený účel, na který se váže osvobození, poruší podmínku stanoveného účelu užití.

Nejprve je nutné ujednotit, kdy se jedná o uživatele ve smyslu zákona o spotřebních daních a kdy o pouhého spotřebitele výrobků obsahujících líh osvobozený od spotřební daně. Při přijetí lihu osvobozeného podle § 71 odst. 1 písm. a), c), d), f) a i) zákona o spotřebních daních musí uživatel uplatnit u plátce písemně osvobození od daně, a to nejpozději před vyhotovením dokladu o uvedení lihu do volného daňového oběhu plátcem. Dále při přijetí lihu osvobozeného podle § 71 odst. 1 písm. a), d) a f) v případě přijetí zvláštně denaturovaného lihu syntetického nikoliv technického a zvláštně denaturovaného lihu kvasného určeného k použití pro stanovený účel, zákona o spotřebních daních, je uživatel povinen předložit povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně. Tudíž lze dovodit souvislost mezi užíváním lihu osvobozeného od daně, tzn. vždy, kdy uživatel chce přijímat a užívat líh osvobozený od spotřební daně, je povinen tento svůj úmysl deklarovat a samozřejmě také je povinen dodržet účel užití, pro který je daný líh osvobozen.

Pokud uživatel např. nakoupí líh pro účely stanovené v § 71 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních a použije jej v souladu s tímto ustanovením pro výrobu potravin (např. čokoládových bonbónů), vztahuje se na něho v souladu se zákonem osvobození od spotřební daně podle příslušného ustanovení zákona o spotřebních daních. Pokud vyrobil čokoládové bonbóny, které splňují podmínky osvobození v § 71 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních, má tento uživatel v souladu s daným ustanovením osvobozený líh v tomto výrobku tak, aby mu nevznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v okamžiku, kdy konečný výrobek obsahující osvobozený líh vznikne/je vyroben. Poté, co jsou tyto bonbóny určeny pro konečnou spotřebu distribuovány v obchodním řetězci pro prodej konečnému spotřebiteli, případně přímo konečnému spotřebiteli, nelze hovořit o přeprodeji mezi uživateli.

Obdobně se postupuje také u lihu obsaženého v léčivech osvobozeného také podle § 71 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních nebo lihu osvobozeného podle § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních.

V případech § 71 odst. 1 písm. b) a 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních se po uvolnění výrobků uživatelem pro konečnou spotřebu prostřednictvím obchodní sítě, popř. pro tuto spotřebu u konečného spotřebitele, o uživatele ve smyslu § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních nejedná.