

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 28. 2. 2024

Spotřební daně

618/28.02.24 Výroba lihových výrobků (jako vybraných výrobků) z pohledu zákona o spotřebních daních – konkrétní situace

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

Cílem příspěvku je sjednotit výklad pojmu „výroba“ ve smyslu § 3 odst. 1 písm. r) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“) ve vazbě na konkrétní způsoby nakládání s lihem, který je předmětem spotřební daně dle § 67 zákona o spotřebních daních a je tudíž i vybraným výrobkem dle § 1 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Příspěvek se týká jen lihu, resp. všech výrobků, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, a které jsou vybraným výrobkem dle zákona o spotřebních daních, a které se nachází na daňovém území České republiky.

Tento příspěvek bezprostředně navazuje na závěry

- KOOV 508/13.09.17 – Prodej lihu v látkách určených k aromatizaci potravin (dále jen „KOOV 508/13.09.17“),
- KOOV 554/20.11.19 – Možnost dalšího prodeje (přeprdeje) osvobozeného lihu, resp. výrobků, které obsahují líh osvobozený od harmonizované spotřební daně (dále jen „KOOV 554/20.11.19“), příspěvek uzavřen s rozpořem,
- KOOV 556/20.11.19 – Dani nepodléhá líh, který byl již jednou zdaněn (dále jen „KOOV 556/20.11.19“), příspěvek uzavřen s rozpořem,
- KOOV 604/15.03.23 – Prodej (vč. přeprdeje) a převod lihu obecně denaturovaného, přiboudliny a lihu ve výrobcích vyrobených z lihu denaturovaného podle zvláštního právního předpisu (dále jen „KOOV 604/15.03.23“), příspěvek uzavřen bez rozporu,
- KOOV 612/21.06.23 – Výroba minerálních olejů (jako vybraných výrobků) z pohledu zákona o spotřebních daních – konkrétní situace (dále jen „KOOV 612/21.06.23“), příspěvek uzavřen s rozpořem v bodě 5.

Ve vazbě na výše uvedené příspěvky na KOOV si předkládaný příspěvek klade za cíl doplnit a blíže specifikovat zpracování již existujícího lihu, resp. výrobků, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových ve vazbě na „výrobu“ tak, jak ji pro své účely definuje zákon o spotřebních daních.

Podnětem pro předložení tohoto příspěvku je fakt, že se ve stanovisku Generálního ředitelství cel k příspěvku KOOV 612/21.06.23, který byl zaměřen na vymezení příkladů výroby minerálních olejů, objevil zcela nečekaně (předposlední) odstavec, ve vztahu k lihu, k výrobkům, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, citují: „**Obdobně se nepovažuje za výrobu vybraných výrobků, pokud si konečný spotřebitel pro vlastní spotřebu vyrobí z různých druhů zdaněných lihovin vlastní alkoholický míchaný nápoj (koktejl), smíchá si víno/pivo s lihovinou, nařadí si alkohol apod.**“ Vzhledem k tomu, že u tohoto stanoviska zástupce Ministerstva financí České republiky neuvedl podkladové ustanovení zákona o spotřebních daních, o které se opírá, a zejména proto, že má toto stanovisko

nedozírný dopad na velkou skupinu podnikatelů a firem, jejichž podnikatelskou činností je mj. „výroba“ míchaných nápojů (koktejlů) včetně např. vánočního punče, či výroba léčiv na bázi lihu, za účelem jejich dalšího prodeje, je nutné si toto stanovisko Ministerstva financí České republiky právně vymezit a postavit jej tak na najisto, aby nevznikaly problémy v rozdílových výkladech. Není ani možné zvýhodňovat určitou skupinu podnikatelů tím, že své vybrané výrobky vyrábějí mimo prostory daňových skladů zcela bez postihu.

Cílem tohoto příspěvku není nalézt přesný výklad jednotlivých bodů ustanovení § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních, které obsahují definiční znaky pojmu „výroba“, ale upřesnit výklad Ministerstva financí České republiky a Generálního ředitelství cel uvedený ve stanoviscích ve výše uvedených KOOV. Mám za to, že ve výkladu pojmu „výroba“ ve vztahu ke zpracování výrobků, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových přetrvávají určité výkladové problémy.

Cílem tohoto KOOV je také pomocí několika konkrétních situací z praxe přispět k upřesnění stávajícího výkladu.

I. SOUVISEJÍCÍ PRÁVNÍ ÚPRAVA A DOSTUPNÁ JUDIKATURA

Zákon o spotřebních daních, který převzal podstatu zdaňování lihu v lihových výrobcích historicky z původního zákona České národní rady z roku 1992 (z.č. 587/1992 Sb.) setrval ve svém ustanovení § 67 na vymezení předmětu spotřební daně z lihu naprosto stejně, jak byl tento předmět spotřební daně z lihu definován v tomto původním předpise. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 15. 9.2005, č.j. 4 Afs 9/2004-64 (zdroj www.nssoud.cz), který se věnoval právě vymezení předmětu spotřební daně z lihu konstatoval, citují: *„Ze všech uvedených důvodů proto zaujímá Nejvyšší správní soud právní názor, že předmětem daně z lihu podle ustanovení § 25 odst. 1 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro rok 2000, může být jen líh ve smyslu zákona č. 61/1997 Sb., o lihu.“*

Vstupem České republiky do Evropské unie se ale význam předmětu spotřební daně změnil, byť je definován v zákoně o spotřebních daních stále stejně. Předmětem spotřební daně z lihu není onen líh, ale výrobek, jehož skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových. Dá se tedy konstatovat, že pojem „líh“ dostal jiný, ale eurokonformní výklad. Jak se ale tento nový eurokonformní výklad projevuje?

Již několik let po nabytí účinnosti nového zákona o spotřebních daních se celní správa zaměřila na výrobu doplňků stravy na bázi lihu (mísením vody a zdaněného lihu). Již v této době se vyrojil názor, že není líh jako líh. V rozhodnutích Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 10.2010, čj. 8 Afs 1/2010 – 72 a 8 Afs 2/2010 – 69 (zdroj www.nssoud.cz) soudci osmého senátu uvedli, že výrobní postup stěžovatelky je dle § 3 písm. s) bodu 2 zákona o spotřebních daních [pozn. v nyní účinném znění zákona se jedná o § 3 písm. r) bod 2] výrobou, při níž vznikají nové vybrané výrobky ve smyslu § 67 odst. 1 téhož zákona. Uvedené mísení je výrobou, kdy z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně. Ústavní soud usnesením ze dne 18. 10.2012, sp. zn. II. ÚS 1466/12 odmítl ústavní stížnost stěžovatelky pro zjevnou neopodstatněnost. Výslovně k námitkám stěžovatelky podotkl, že **„[k] dvojímu zdanění v jejím případě nedošlo, neboť spotřební daní**

byly zdaněny různé výrobky obsahující tentýž líh“. Podle soudů ke dvojímu zdanění lihu nedošlo, byť byla spotřební daň stanovena a vybrána dvakrát.

Výrobou se dle § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních rozumí proces, při kterém

1. vybraný výrobek vznikne,
2. z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12,
3. z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury, s výjimkou činností podle § 45 odst. 12.

Ustanovení § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních se vztahuje na omezení významu pojmu „výroba“ jen u minerálních olejů. Proto je toto ustanovení při aplikaci výroby lihu, resp. výrobků, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, irrelevantní.

Dle ustanovení § 19 odst. 3 zákona o spotřebních daních lze vybrané výrobky vyrábět výhradně v daňovém skladu dle § 19 odst. 2 písm. a) téhož zákona. Porušení této povinnosti se považuje za závažné porušení podmínky stanovené zákonem o spotřebních daních, což má závažné dopady nejen z pohledu zákona o spotřebních daních, ale i z pohledu živnostenského zákona. Tento příspěvek se nevěnuje výrobě lihu obsaženého v ovocných destilátech z pěstitelského pálení v pěstitelské pálenici.

Pro připomenutí uvádím stanovisko Ministerstva financí České republiky a Generálního ředitelství cel uvedené v KOOV 556/20.11.19: *„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 zaplacená 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 líh, resp. výrobky, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových, nebyly ihned po své výrobě (v lihovaru) uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně (tzn. například v situaci, kdy byly vyrobeny mimo daňový sklad), dojde ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit dnem výroby (§ 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních). Tato daň je splatná nejpozději první následující pracovní den; daňové přiznání musí být podáno ve stejné lhůtě (viz § 18 odst. 6 zákona o spotřebních daních). Plátcem spotřební daně z lihu se v daném případě stane výrobce (viz § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních).

Na základě výše uvedeného předpokládám, že již od roku 2010 se má za to, že jakékoliv mísení lihu, resp. výrobku, jehož skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových s jinou ingrediencí (třebaže již zdaněného spotřební daní z lihu), je výrobou ve smyslu ustanovení § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních za předpokladu, že výsledný výrobek bude předmětem spotřební daně¹. Určitě není nutné na tomto místě připomínat, že výroba lihových vybraných výrobků musí probíhat pouze a jen výhradně v prostorách daňového skladu (mimo lihu obsaženého v ovocných destilátech z pěstitelského pálení).

Ze zažitých praxí je známo, že pracovníci Celní správy České republiky, jako správci spotřební daně, dosud nečiní žádná opatření ve vztahu k mísení alkoholických míchaných nápojů v restauracích, v pohostinstvích, či na veřejných prostranstvích, kde dochází, podle dnes již ustálené judikatury, k výrobě nových vybraných výrobků, tedy výrobků, jejichž skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových. Předkladateli je známo, že tato dosavadní činnost správce daně nemůže založit legitimní očekávání. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 1. 2018, č.j. 7 Afs 174/2017 – 22 (zdroj www.nssoud.cz), v odst. 19, cituji: „[...] Ministerstvo financí však není autoritativním interpretem zákonných ani unijních předpisů. Stanovisko Ministerstva financí uvedené v zápisu z jednání Koordináčního výboru s Komorou daňových poradců ze dne 17. 9. 2008 je nadto odůvodněno pouze stručně a chybí v něm jakékoliv odkazy na zákonnou či unijní úpravu. Závěry Ministerstva financí jdou zároveň, bez bližšího odůvodnění, přímo proti textu zákonné úpravy, a jak vyplývá z tohoto rozhodnutí, také proti jejímu smyslu a smyslu úpravy unijní.“

Stejně tak lze posuzovat i vyjádření Ministerstva financí České republiky učiněné nad rámec projednávaného příspěvku KOOV 612/21.06.23, který byl zaměřen na vymezení příkladů výroby minerálních olejů ve vztahu k výrobě alkoholického nápoje (koktejlu). Vzhledem k výše uvedenému považuji toto stanovisko za vnitřně rozporné, a proto bych jej rád tímto příspěvkem vyjasnil. Není mi ani zřejmý důvod, proč bylo toto vyjádření do tohoto materiálu, který se věnoval výrobě minerálních olejů, vsunuto.

II. Situace zpracování (ne)zdaněného lihu mimo prostory daňového skladu:

V následujících příkladech není uvažováno o tom, zda jsou původní a mísené lihové výrobky již zdaněny spotřební daní nebo osvobozené od harmonizované spotřební daně. Následující příklady jsou zaměřeny pouze na stanovení, zda jde o výrobu vybraných výrobků podle zákona o spotřebních daních.

[1] Příklad a závěr č. 1

Jakákoliv osoba (např. barman, výrobce vánočního punče, či výrobce léčiv, ale může jít i o konečného spotřebitele) ve veřejném, či v neveřejném prostoru smíchá lihový výrobek s další (ne)alkoholickou kapalnou ingrediencí a vyrobí tak nový vybraný výrobek jehož skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových. Tento nový vybraný výrobek je bezprostředně podán zákazníkovi nebo konzumován konečným

¹ Předmětem spotřební daně není výrobek, jehož skutečný obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových.

spotřebitelem. Přitom nezáleží na jeho celkovém objemovém množství takto nově vyrobeného vybraného výrobku.

V případě příkladu č. 1 se jedná o výrobu vybraného výrobku a výroba tohoto vybraného výrobku musí probíhat výhradně v podniku na výrobu vybraných výrobků, tudíž v daňovém skladu uvedeném v § 19 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních.

[2] Příklad a závěr č. 2

Jakákoliv osoba (např. barman, výrobce vánočního punče, či výrobce léčiv, ale může jít i o konečného spotřebitele) ve veřejném, či v neveřejném prostoru smíchá lihový výrobek s další (ne)alkoholickou kapalnou ingrediencí a vyrobí tak nový vybraný výrobek jehož skutečný obsah alkoholu přesahuje 1,2 % objemových. Tento nový vybraný výrobek je bezprostředně po jeho výrobě uskladněn pro pozdější prodej, či pro pozdější užití. Přitom nezáleží na jeho celkovém objemovém množství takto nově vyrobeného vybraného výrobku.

V případě příkladu č. 2 se jedná o výrobu vybraného výrobku a výroba tohoto vybraného výrobku musí probíhat výhradně v podniku na výrobu vybraných výrobků, tudíž v daňovém skladu uvedeném v § 19 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních.

[3] Příklad a závěr č. 3

Jakákoliv osoba (např. barman, výrobce vánočního punče, či výrobce léčiv, ale může jít i o konečného spotřebitele) ve veřejném, či v neveřejném prostoru smíchá lihový výrobek s nealkoholickou kapalnou ingrediencí a vyrobí tak nový výrobek jehož skutečný obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových. Tento nový vybraný výrobek je bezprostředně podán zákazníkovi, konzumován konečným spotřebitelem nebo je následně uskladněn pro pozdější prodej, či pro pozdější užití. Přitom nezáleží na jeho celkovém objemovém množství takto nově vyrobeného vybraného výrobku.

V případě příkladu č. 3 se nejedná o výrobu vybraného výrobku a výroba tohoto vybraného výrobku nemusí probíhat výhradně v podniku na výrobu vybraných výrobků, tudíž v daňovém skladu uvedeném v § 19 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních.

III. Závěrečný návrh

Pokud nebude Ministerstvo financí souhlasit s předloženými závěry, žádám o jednoznačný a předvídatelný názor Ministerstva financí s odůvodněním přímo proti textu zákonné úpravy. Záměrem předkladatele příspěvku, jak bylo již uvedeno v úvodu příspěvku, je dosáhnout takového výkladu, aby se uživatelé tohoto zákona o spotřebních daních jednoznačně dozvěděli, v jakých případech se jedná o „výrobu lihu“ podle zákona o spotřebních daních, a v jakých případech se o „výrobu lihu“ nejedná.

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).

Stanovisko Generálního ředitelství cel:

Generální ředitelství cel **nesouhlasí** s navrženým závěrem.

V rámci podnikatelské činnosti dlouhodobě a konzistentně celní správa rozlišuje mezi výrobou vybraných výrobků ve smyslu ust. § 3 odst. 1 písm. r) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), a mezi „výrobou“ vybraných výrobků (nyní vztaženo na alkoholické nápoje), která probíhá formou přípravy alkoholického nápoje pro přímou spotřebu konečného spotřebitele v prostoru, ve kterém se prodávají alkoholické nápoje pro přímou osobní spotřebu nebo pro jiné přímé osobní užití fyzickou osobou.

*Výše uvedený přístup celní správy je jasně patrný ze stanoviska zveřejněného na webu celní správy **Informace_23_54286 Výroba míchaných alkoholických nápojů, který je dlouhodobě konzistentní, jak vyplývá i z opakovaného soudního přezkumu**, např. NSS v rozsudku 8 Afs 21/2013-54 (GŘC vs. Herba Vitalis s.r.o.) v bodě [50] a následujících, s odkazem na nález II. ÚS 1466/12.*

Prezentovaný výklad pojmu „výroba“, kdy za výrobu dle ust. § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních se považuje jakýkoli vznik jakéhokoli vybraného výrobku bez ohledu na okolnosti, lze považovat za příliš extenzivní neboť (vztaženo na líh) by za výrobu vybraného výrobku nutně muselo být považováno např. i ponechání ovoce spadlého na zem z ovocných stromů tvořících alej podél silnic, neboť v takovém ovoci, jež podléhá přirozené zkáze, dochází (mimo jiné procesy) ke spontánnímu alkoholovému kvašení, jehož výsledkem je vznik vybraného výrobku s obsahem etanolu vyšším než 1,2 % obj. V takovém případě by se majitel pozemku, kde by toto ovoce podléhalo zkáze, dopouštěl výroby vybraného výrobku mimo daňový sklad. Taktéž by se výroby dopouštěl každý, kdo by jakoukoli lihovinu vlastnil, zvláště pak v láhvi, která již byla otevřena, neboť u těchto výrobků přirozeně dochází k odparu etanolu rychleji, než odparu vody a přirozenému, pozvolnému, leč měřitelnému snižování procentuálního množství etanolu, a tedy vzniku jiného vybraného výrobku – tedy dle navrženého výkladu – ke kontinuální výrobě vybraného výrobku.