

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM ke dni 13.9.2017**Spotřební daně****508/13.09.17 Prodej lihu v látkách určených k aromatizaci potravin**

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

Cíl příspěvku

Cílem tohoto příspěvku je vyjasnit možnost přeprodeje lihu v látkách určených k aromatizaci potravin tak, aby nedošlo k porušení podmínky osvobození lihu v těchto látkách určených k aromatizaci potravin od spotřební daně. Tento příspěvek se vztahuje výhradně na objem konečného výrobku, který je určen pouze pro konečného spotřebitele, tj. ve spotřebitelském balení o objemu do 0,06 litru. Příspěvek neřeší ani další podmínky aplikace osvobození od spotřební daně, jako je uplatnění nároku na osvobození, oznamovací povinnost apod.

Obecný popis situace

Lih v látkách určených k aromatizaci potravin je obecně osvobozen od spotřební daně. V poslední době se ale vyskytuje názor správce daně, odlišný od dosud zavedené správní praxe, že pokud je tento lih v látkách určených k aromatizaci potravin prodáván prostřednictvím prodejního řetězce tak, aby se dostal ke konečnému spotřebiteli, ztrácí daňovou výhodu tohoto osvobození od spotřební daně, neboť nebyl použit k aromatizaci potravin, ale k prodeji. Odůvodněním je názor správce daně, že uživatel, obchodník, který jako první v řetězci pořídí lih v látkách určených k aromatizaci potravin osvobozený od spotřební daně, neužije sám tento lih v látkách určených k aromatizaci potravin k deklarovanému účelu, tedy k aromatizaci potravin, ale k dalšímu prodeji.

Řešená otázka

Jde v případě přeprodeje lihu v látkách určených k aromatizaci potravin skutečně o jeho použití za jiným účelem a tedy o porušení podmínky osvobození lihu v látkách určených k aromatizaci potravin od spotřební daně pro stanovený účel?

Relevantní právní úprava

Směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (dále jen „směrnice Rady“);

- Čl. 20 - směrnice Rady
- Čl. 27 odstavec 1 písm. e) - směrnice Rady

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“);

- § 67 odst. 1 - Předmět daně z lihu
- § 71 odst. 1 písm. c) - Osvobození od daně z lihu
- § 3 písm. i) - Vymezení pojmů - uživatel
- § 12 odst. 1 - Uplatnění nároku na osvobození od daně - obecné ustanovení

- § 72 odst. 1 - Uplatnění nároku na osvobození od daně z lihu – zvláštní ustanovení
- § 73 odst. 1 a 2 - Povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně
- § 66 odst. 1 a 2 - Plátcí spotřební daně z lihu
- § 40 - Evidence vedená uživatelem
- § 6 - Doklad o osvobození
- § 75 - Prokázání oprávněného nabytí lihu osvobozeného od daně

Zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu

- § 11 písm. a) - Výjimky z povinnosti značit líh
- § 12a odst. 1 - Zvláštní ustanovení o lihu ve spotřebitelském balení malého objemu

Literatura:

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10.2016 sp. zn. 10 Afs 170/2016 dostupný na www.nssoud.cz

Analýza

I. Úvod

Látkami určenými k aromatizaci se rozumí produkty, které nejsou určeny ke spotřebě jako takové, které jsou přidávány do potravin za účelem dodání nebo úpravy vůně nebo chuti. Mezi tyto látky se řadí také výrobky obsahující líh. Jedná se tedy o konečné výrobky, které jsou určeny k aromatizaci potravin, byť obsahují líh.

V souladu s čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice Rady mohou členské státy osvobodit výrobky, na které se vztahuje tato směrnice, od harmonizované spotřební daně za podmínek, které samy stanoví za účelem zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, jsou-li tyto výrobky používány pro výrobu přísad při výrobě potravin a nealkoholických nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových.

Na toto základní vymezení předmětu osvobození podle směrnice Rady navazuje ustanovení § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních, které od spotřební daně osvobozuje líh v látkách určených k aromatizaci jiných potravin s výjimkou výrobků uvedených pod kódy nomenklatury 2207 a 2208. Nejde o osvobození lihu určeného k výrobě a k přípravě látek určených k aromatizaci potravin. Aby se ale tento líh dostal do této „látky určené k aromatizaci“, musí být nejprve vyroben (v lihovaru) a po té do látky, která je předurčena k aromatizaci potravin, přimíchán. Národní předpis tedy osvobozuje líh, který je již zapracován do „látky“, do konečného výrobku, který je určen k aromatizaci potravin. Tzn., že se musí líh vyrobit a zapracovat do konečného výrobku, který je určen k aromatizaci potravin, v daňovém skladu (v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně).

Pokud celkový obsah lihu v těchto konečných výrobcích, nyní jde již o látky určené k aromatizaci potravin, činí více než 1,2 % objemových etanolu, je líh stále předmětem spotřební daně. Proto se při jejich uvedení do volného daňového oběhu, při jejich vyjmutí z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně (z daňového

skladu), musí zvažovat podmínky vyjmutí, zda byly splněny veškeré zákonné podmínky pro aplikaci osvobození od spotřební daně. Pokud by nebyly, vznikla by okamžikem uvedení těchto konečných výrobků do volného daňového oběhu povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň.

II. Problematika výkladu pojmu „určen“ ve vztahu k osvobození vybraných výrobků

§ 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních

(1) Od daně je také osvobozen líh

c) v látkách **určených** k aromatizaci

1. [...] nebo

2. jiných potravin s výjimkou výrobků uvedených pod kódy nomenklatury 2207 a 2208,

První otázkou je, **kdo může určit účel** využití konečného výrobku, který slouží k aromatizaci potravin, tedy výrobku, který je určený k aromatizaci potravin, byť obsahuje líh. Vzhledem k tomu, že podle ustanovení § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních je předmětem spotřební daně líh samotný, a ne výrobek obsahující líh, je nutné pro dané řešení posuzovat konečný výrobek, který je určený k aromatizaci potravin, byť obsahuje líh. Otázkou tedy je, zda účel využití konečného výrobku, který je určený k aromatizaci potravin, byť obsahuje líh, určuje výrobce nebo správce daně.

Za využití rozsudku Nejvyššího správního soudu 10 Afs 170/2016, odst. 14 a odst. 17 je možné konstatovat následující:

„[14] Za prvotní vodítko celního zařazení zboží je zcela jistě třeba považovat instrukci výrobce, pod kterou celní kategorii výrobků zboží spadá, je-li taková informace v celním řízení zjištěna (např. v průvodním dokladu zboží, nebo označení na přiložené faktuře). [...]“

„[16] Zdejší soud má nicméně za to, že při určení celního zařazení má vůdčí úlohu a poslední slovo právě celní úřad, který pro správné určení výše daňové povinnosti zejména za pomoci dokazování zjišťuje účel použití dovezeného zboží (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Celní úřad dokonce může o skutečném účelu použití zboží rozhodnout i dodatečně, neboť deklarované zboží mohl dovozce použít k jiným účelům, než původně tvrdil (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 6. 2012, čj. 2 Afs 60/2010-99, věc KM-PRONA). Pro tento závěr při zjišťování účelu použití zboží ostatně svědčí i současné znění § 13c písm. a) zákona o spotřebních daních, dle něhož celní úřad zruší povolení k přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně, pokud byl vybraný výrobek osvobozený od daně použit na jiný účel, než který byl v tomto povolení uveden, a uživatel ve stanovené lhůtě daň nezaplatil.“

„[17] [...] Přitom nelze považovat za rozhodné to, že stěžovatelka sporné zboží pouze dál prodávala obchodním partnerům, aniž by věděla, k čemu budou speciální minerální oleje využity. [...]“

Pokud tedy výrobce konečného výrobku, vyrobil tento výrobek jako látku určenou k aromatizaci potravin, byť obsahuje líh a takto ji také deklaruje (v obchodním styku, na svých webových stránkách apod.), pak nemůže být pochyb, že je tato látka **určená** k aromatizaci potravin, byť obsahuje líh.

Druhou otázkou pak je, **zda látka určená k aromatizaci potravin**, byť obsahuje líh, naplňuje podmínku ustanovení § 71 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních.

Jak bylo již výše uvedeno, konečný výrobek, který je výrobcem deklarován jako **látka určená k aromatizaci potravin**, byť obsahuje líh a je také tato látka s tímto účelem nabízena a prodávána, naplňuje bez výhrad zákonnou podmínku pro uplatnění osvobození od spotřební daně.

Závěr a návrh na opatření

Názor správce daně, že, pokud je tento líh v látkách určených k aromatizaci potravin prodáván prostřednictvím prodejního řetězce tak, aby se dostal ke konečnému spotřebiteli, ztrácí daňovou výhodu tohoto osvobození od spotřební daně, neboť nebyl použit k aromatizaci potravin, ale k prodeji, není vlastně pro danou věc ani podstatný. Při obchodování s jakýmkoliv zbožím lze předpokládat, že je určeno pro účely podnikání, tedy za účelem dalšího prodeje. Jsme toho názoru, že zákon o spotřebních daních má na mysli účel použití v technickém slova smyslu, tj. do jaké potraviny bude vmíchán, jak bude tuto potravinu aromatizovat. Při jiném přístupu by ustanovení o účelu použití tohoto vybraného výrobku v zákoně o spotřebních daních postrádalo smysl.

Pokud je vybraný výrobek, látka určená k aromatizaci potravin, byť obsahuje líh, prodávána obchodním řetězcem tak, aby se dostala ke konečnému spotřebiteli, nedochází přeprodejem tohoto výrobku k porušení podmínky osvobození lihu v těchto látkách určených k aromatizaci potravin od spotřební daně pro tento konkrétní stanovený účel.

Pokud by tomu tak nebylo, docházelo by na poli obchodní politiky k znevýhodňování konečných spotřebitelů, občanů, před velkoobchodníky, kteří mohou, ve velkém, nakupovat látky určené k aromatizaci potravin bez spotřební daně, osvobozené od spotřební daně.

Žádáme o projednání tohoto příspěvku na Koordinačním výboru. Navrhujeme potvrdit dílčí závěr obsažený v příspěvku. Po projednání na Koordinačním výboru navrhujeme příspěvek spolu se stanoviskem Ministerstva financí odpovídajícím způsobem publikovat.

Pozn.:

Tento příspěvek neřeší další zákonné podmínky pro uplatnění osvobození od spotřební daně, jako je uplatnění nároku na osvobození, oznamovací povinnost apod. Neřeší ani překážku v ustanovení § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních. Jde vlastně o podobnost s výrobou a následným prodejem léčiv, které obsahují líh. Pokud by byl přijat výše uvedený závěr, pak by bylo nutné se vypořádat ještě s těmito limity v zákoně o spotřebních daních, např. v novele zákona o spotřebních daních.

Stanovisko Ministerstva financí a Generálního ředitelství cel:

Jak uvádí předkladatel, vyslovilo GŘC právní názor, že subjekt, který nabytí líh v látkách určených k aromatizaci potravin (dále jen „aromata“) osvobozený od daně z lihu dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon“) není oprávněn tato aroma dále prodávat za cenu bez daně, tj. osvobozená od daně, neboť tím, že je dále prodá namísto toho, aby je sám užil, je tímto použije k účelu jinému než osvobozenému.

Předně je třeba upozornit na skutečnost, že tento právní názor GŘC není novum, nýbrž byl poprvé vysloven již v roce 2007 v souvislosti s otázkou přepravy aromat z jiných členských zemí. Názor GŘC je v této věci po celou dobu konstantní. Názor Celního ředitelství Olomouc, který byl vysloven v roce 2012, přičemž byl označen jako „stanovisko“, byť celní ředitelství nebyla nadána pravomocí stanoviska vydávat, a kterým je dnes v některých případech argumentováno, tedy byl excesem, který vybočil z ustáleného názoru prezentovaného GŘC.

Jak na samotném závěru poznamenává předkladatel, neřeší příspěvek další zákonné podmínky pro uplatnění osvobození od daně z lihu, jako je uplatnění nároku na osvobození, oznamovací povinnosti apod. Pro řádné řešení celé problematiky je však právě řešení a zodpovězení těchto dalších podmínek zcela kruciólní.

Dle systematiky a logiky uspořádání zákona je však nezbytné nejprve řešit základní podmínky osvobození od daně, tj. subjekt oprávněný uplatnit osvobození, proces osvobození a teprve následně v souvislostech objekt osvobození. Neřešení základní otázky zda je daný subjekt subjektem oprávněným k uplatnění nároku na osvobození od daně je postupem nesprávným, neboť zcela pomíjí tu nejzákladnější otázku.

V souladu s ustanovením § 71 zákona je ve vyjmenovaných případech líh osvobozen od daně z lihu, přičemž ustanovení § 72²⁰ zákona 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.

V souladu s ustanovením § 3 písm. j) zákona se pro účely tohoto zákona rozumí „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“. Z uvedené citace je zřejmé, že za

²⁰ 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.

uživatele lihu osvobozeného od daně z lihu lze považovat toliko subjekt, který líh, jemuž bude přiznán status osvobozeného, nejen přijme, ale i sám užije²¹.

Zde je třeba vyřešit otázku užití a účelu užití. Předkladatelem citovaný judikát řeší otázku účelu užití, který byl v daném případě rozhodný pro stanovení, zda u daného minerálního oleje vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, neřeší však otázku užití samého. I tak jej však můžeme na řešený problém aplikovat, neboť ve shodě se správcem daně říká, že další prodej není účelem užití.

Zákon termíny „účel“ a „užití“ nedefinuje, neboť se jedná o natolik obecně vžité pojmy, že je není třeba definovat. Pro jejich vyložení tedy lze jistě užít běžný slovník spisovné češtiny, který u výrazu „účel“ nabízí několik synonym, z nichž na naši řešenou situaci nejpřiléhavější jsou „cíl, záměr, úmysl“. U výrazu „užití“ nám pak slovník poskytuje synonyma „používání, použití, uplatnění, užívání“. Vhodné je pak i vyložit i související pojem „užít“, u nějž nalezneme synonyma „použít, využít, spotřebovat“.

Z tohoto jazykového exkursu je zřejmý rozdíl mezi významem slovního spojení „účel užití“²², který lze vyložit jako stanovení cíle, k němuž má být daný produkt spotřebován, a slova „užívá“, který je součástí definice uživatele, stanovené v § 3 písm. j) zákona, jehož význam lze v tomto případě vyložit, jako spotřebovává.

Uživatelem je tedy pouze ten subjekt, který zamýšlí vybraný výrobek (v naší řešené věci aroma) nejen přijmout, ale zamýšlí jej i užít, přičemž jak správně upozorňuje předkladatel, další prodej není účelem užití, především však není užitím, neboť dalším prodejem není u daného subjektu, který nárok na osvobození uplatnil, spotřebován.

Uplatnil-li tedy nějaký subjekt nárok na osvobození, přičemž deklaroval, a to písemně jak žádá zákon, že daný výrobek užije, tj. spotřebuje, k účelu s jehož naplněním zákon pojí osvobození od daně, je nutno konstatovat, že užil-li ho jinak, než deklaroval, uplatnil nárok neoprávněně. Přenos osvobození na další subjekt je tedy u lihu zákonem implicitně zakázán.

S ohledem na konstrukci zákona, kdy dodavatel aroma je liberován, respektive splnil své zákonné povinnosti a nelze po něm oprávněně žádat, aby nesl zodpovědnost za jednání jiného subjektu, nelze než konstatovat, že subjektem u nějž z takto neoprávněně osvobozených výrobků vznikne povinnost daň přiznat a zaplatit je subjekt, který nárok neoprávněně uplatnil. Zákon na tuto situaci pamatuje § 9 odst. 3 písm. b), neboť neužil-li subjekt osvobozené aroma k účelu, který deklaroval, a k němuž se osvobození pojí, lze bez dalšího konstatovat, že jej užil k účelu jinému, tedy v rozporu se zákonem.

²¹ 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).

²² Přičemž i tento pojem má své nezastupitelné místo v zákoně, neboť nejen, že slouží k definování způsobů spotřeby, které jsou hodny osvobození, ale v případě minerálních olejů je nezbytný i pro stanovení předmětu daně popřípadě určení zda u daného produktu vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

Dále je nutno konstatovat, že v příspěvku popisovaná podobnost s výrobou a následným prodejem léčiv obsahujících osvobozený líh konečnému spotřebiteli není namístě. Pokud totiž spotřebitel, občan, nakoupí léčivo, kupuje již konečný výrobek s obsahem osvobozeného líhu. V případě osvobozeného líhu v látkách určených k aromatizaci musí uživatel (právnícká nebo fyzická osoba) uplatnit u plátce (daňového skladu) písemně toto osvobození a po přijetí těchto aromat (polotovaru) je musí sám zapracovat do konečného výrobku (nealkoholické nápoje, potraviny s výjimkou lihovin). Pokud od uvedeného plátce odebere aroma obsahující líh obchodník, který tato aroma sám neužije k výrobě uvedených výrobků, nýbrž je pouze dále prodává, musí tato aroma nakupovat zdaněná. Tato osoba a žádná další, která je následně koupila, nemůže mít statut uživatele.

Závěr: Nárok na osvobození aromat od daně dle ustanovení § 71 odst. 1 písm. c) zákona, může oprávněně uplatnit pouze subjekt, který naplňuje definici uživatele, tj. subjekt, který nejen deklaruje, že bude výrobek užit k osvobozenému účelu, nýbrž jej k tomuto účelu skutečně i sám užije, tj. spotřebuje. Uplatní-li nárok na osvobození subjekt, který v rozporu se svou písemnou deklarací nespotřebuje aroma k osvobozenému účelu, je nutno konstatovat, že nebyl uživatelem a tedy uplatnil nárok na osvobození neoprávněně. Subjekt, který od prvopočátku ví, že aroma neužije / nespotřebuje, nenaplňuje definici uživatele a není tedy subjektem oprávněným nárok na osvobození uplatnit²³.

²³ I pokud by část aromat sám užil, bude stále u aromat, která zamýšlí dále prodat subjektem neoprávněným uplatnit nárok na osvobození.