

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN S ROZPOREM KE DNI 19. 5. 2021**Spotřební daň****579/19.05.21 Výroba minerálních olejů (jako vybraných výrobků) ve světle zákona o spotřebních daních**

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

Cílem příspěvku je pokusit se jednoznačně definovat způsoby možné výroby minerálních olejů tak, jak je předvídá zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních v platném znění (dále jen „zákon o spotřebních daních“), zejména pro využití jeho ustanovení § 3 písm. r) zákona o spotřebních daních. Předmětem tohoto příspěvku je pouze analýza a význam pojmu „výroba vybraných výrobků“, který používá zákon o spotřebních daních ve vztahu k minerálním olejům. Není nutné připomínat, že definice pojmu „výroba“ vybraných výrobků, která je obsažena v zákoně o spotřebních daních, je uměle vytvořenou konstrukcí procesu, který je spojen s právními následky, zejména v návaznosti na ustanovení § 19 zákona o spotřebních daních.

Dotčené ustanovení zákona o spotřebních daních [§3 písm. r)] => Právní fikce „výroby“ pro potřeby zákona o spotřebních daních:

Pro účely tohoto zákona se rozumí

r) **výrobou** 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 uveden pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury,
s výjimkou činností podle § 45 odst. 12,

Předvídatelnost práva má předcházet korupci

„Nejvyšší správní soud již v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 – 155, publikovaném pod č. 1778/2009 Sb. NSS, dostupném na www.nssoud.cz, uvedl, že: „...je třeba důsledně trvat na tom, aby podmínky zakládající daňovou povinnost...byly stanoveny v zákoně dostatečně jednoznačným způsobem. Připuštění opaku by bylo popřením požadavku legality zdanění (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod) a principů právního státu, z nichž vyplývá, že úmysl zákonodárce musí být vyjádřen způsobem, který odpovídá požadavkům na určitost a jasnost právních předpisů v podmínkách právního státu. Není-li tomu tak, nelze příslušná ustanovení aplikovat k tíži soukromé osoby, nýbrž k tíži státu.“

Příspěvek má za cíl poukázat, že výklad pojmu „Výroba“ vybraných výrobků tak, jak jej reprodukuje v dnešní době společně Generální ředitelství cel a stejně tak i soudy je, lidově řečeno „poplatný starému režimu spotřební daně“, chcete-li chybný, či popisuje něco, co již několik let neplatí. Je až absurdní, jak si soudy ulehčují práci a místo toho, aby danou problematiku zkoumaly v čase. Přitom opisují bezhlavě to, co někdo vytvořil, a co je, vlastně bylo poplatné zákonu, který již více jak patnáct let neplatí. Dnes již skutečně neplatí, že výroba vybraného výrobku má stejný význam, jako

výroba čehokoliv. Je to o to horší, že se těchto historických výkladů, poplatné době před patnácti lety, drží stále i Celní správa České republiky, jako správce daně, a to včetně právní sekce, odboru správních činností Generálního ředitelství cel, když rozhoduje v této věci o opravném prostředku zasažených podnikatelů.

Následuje základní analýza pojmu včetně navržených závěrů jednotlivých výkladů a jako příloha pak odůvodnění analýzy (příloha č. 1) a přehled uvedených judikátů ve vztahu k odůvodnění významu pojmu „výroba“ Celní správou České republiky (příloha č.2).

Analýza významu pojmu „výroba minerálních olejů“ podle ustanovení § 3 písm. r) zákona o spotřebních daních

Výroba minerálních olejů, jako vybraných výrobků definovaných obecně v ustanovení § 1 zákona o spotřebních daních¹¹ a specifikovaných v ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních, musí probíhat v souladu s ustanovením § 19 odst. 3 zákona o spotřebních daních v podniku na výrobu vybraných výrobků¹², v daňovém skladu, s výjimkou uvedenou v § 59 zákona o spotřebních daních. Touto podmínkou je dán význam tohoto pojmu „výroba“. Osoba, která hodlá přijímat, skladovat, zpracovávat, či dál dodávat minerální oleje, by měla mít najisto postaveno, zda její činnost je kvalifikována jako výroba ve smyslu zákona o spotřebních daních a zda je tedy požadováno zvláštní zacházení s těmito minerálními oleji.

[Preambule] Výroba vybraných výrobků do poloviny roku 2005

„Výroba vybraných výrobků“ nebyla do poloviny roku 2005 zákonem o spotřebních daních definována. To vedlo k tomu, že vznikly historicky výkladové metody, o které se ještě dnes opírají soudy, ale i celní orgány. Od poloviny roku 2005¹³ je tomu ale jinak. Do zákona o spotřebních daních se doplnil tento pojem a stanovil se tak jeho význam pro účely zákona o spotřebních daních. Důvodem tohoto doplnění zákona byla snaha zákonodárce upozornit na změnu zavedené praxe, při definování výroby vybraných výrobků v rámci unijních změn. Do poloviny roku 2005 byl tento pojem držen jen výkladem¹⁴, což nestačilo. Proto se zákonodárci rozhodli, z důvodu právní jistoty uživatelů zákona, doplnit do zákona o spotřebních daních význam a účel tohoto pojmu a odchýlit se tak od dosavadního historického výkladu. Bohužel i po této novele zákona o spotřebních daních výklad pojmu „výroba vybraných výrobků“ zamrzl na tomto historickém výkladu poplatnému do poloviny roku 2005.

Aplikace zákona o spotřebních daních je, ve vztahu k jakémukoliv jinému zákonu, který více, či méně definuje význam pojmu „výroba“ [výroba čehokoliv], speciální normou. Proto se pro účely aplikace zákona o spotřebních daních (od poloviny roku 2005), uplatní zásada *lex specialis derogat legi generali*. Proto bude mít význam pojmu „výroba vybraných výrobků“ podle zákona o spotřebních daních přednost před jakýmkoliv jiným výkladem pojmu výroba (čehokoliv). Podle čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích

¹¹ S podporou ustanovení § 7 zákona o spotřebních daních

¹² Ustanovení § 19 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních

¹³ Zákon č. 217/2005 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 265/1991 Sb., o působnosti orgánů České republiky v oblasti cen, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony

¹⁴ Viz důvodová zpráva k zákonu č. 217/2005 Sb. a následující část odůvodnění tohoto předkladu v příloze

stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. Pomocně se posuzuje i trestnost, podle čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod. „Trestnost“ činu se posuzuje a „trest“ se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější. Je tedy otázkou, proč si toho nejsou soudy ani dnes vědomi při aplikaci zákona o spotřebních daních? Je otázkou, že ani správce daně na tyto právní nesrovnalosti soudy neupozorní?

Závěr č.1

Význam pojmu „výroba vybraných výrobků“ nelze vykládat ve světle dnes již neplatného zákona, zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních¹⁵ (dále také jen „starý zákon o spotřebních daních“). Lze připustit výklad pojmu „výroba vybraných výrobků“ podle tohoto starého zákona o spotřebních daních, ale nejdéle pro hmotně právní skutkové stavy nastalé do 30. 6.2005.

Vyjádření GŘC:

Se závěrem nesouhlasíme.

Definice výroby, uvedená v § 3 písm. r) zákona o spotřebních daních, se podstatou neodchyluje od výkladu tohoto pojmu do 30. 6. 2005 (kdy tento pojem nebyl v zákoně definován), respektive od definice výroby v zákoně č. 587/1992 Sb. (od 1. 1. 1995, do 31. 12. 2003). Jako zásadní rozdíl mezi výkladem tohoto pojmu uvedeným v příspěvku a výkladem celních orgánů, se jeví především definice uvedená v § 3 písm. r) bod 2. zákona o spotřebních daních, podle něhož je výrobou proces, při kterém „z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně, ...“.

Náš výklad pojmu „výroba“ podle tohoto ustanovení je následující. Podle § 7 zákona o spotřebních daních jsou předmětem daně vybrané výrobky. Pokud z jednoho vybraného výrobku vznikne jiný vybraný výrobek, jde o jiný předmět daně a jedná se o výrobu. Není podstatné, zda vzniklý vybraný výrobek je předmětem daně podle stejného nebo jiného ustanovení zákona o spotřebních daních, ale to, že finální výrobek je odlišný (jiný) od výrobku původního. Tato změna může spočívat i ve změně vnější úpravy.

Tento výklad odpovídá např. rozsudku NSS čj. 8 Afs 2/2010 – 69, jehož závěry byly potvrzeny usnesením Ústavního soudu II. ÚS 3393/10. V případě, ke kterému se vztahuje tento rozsudek, proběhla výroba výrobku, který byl předmětem daně dle § 67 odst. 1 (předmět daně z lihu) zákona o spotřebních daních, na jiný vybraný výrobek, který byl rovněž předmětem daně dle § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Podle tohoto rozsudku „... v obou případech (pozn.: v případě zákona č. 587/1992 Sb. a zákona č. 353/2003 Sb., ve znění od 1. 7. 2005) je nepochybné, že výrobou se rozumí jak vnější změna v úpravě, tak i změna nomenklaturního označení“.

K definici „výroby“ v zákoně o spotřebních daních od 1. 7. 2005 ve vztahu k předchozím úpravám se NSS vyjádřil např. v rozsudcích čj. 5 Afs 65/2007 – 56, čj. 5 Afs 96/2006 – 63 nebo čj. 5 Afs 96/2006 – 58 (publ. pod č. 1268/2007 Sb.), podle kterých „... zákon účinný před i po rozhodném období (tj. před 1. 1. 2004, a 1. 7. 2005) legální definici výroby obsahuje, přitom obsah tohoto pojmu je zjevně shodný. V obou

¹⁵ Účinnost od 1. 1.1993 do 1. 1.2004

případech je totiž nepochybné, že výrobou se rozumí jak vnější změna v úpravě, tak i změna nomenklaturního označení.“

Rozhodovací činnost NSS je při výkladu pojmu „výroba“ dlouhodobě konzistentní (viz např. rozsudek NSS čj. 3 Afs 242/2017 – 35), stejně jako výklad orgánů Celní správy Česká republiky.

Autor příspěvku pojem „výroba“ podle § 3 písm. r) bod 2. zákona o spotřebních daních vykládá v tom smyslu, že se již existující minerální olej musí změnit do té míry, že již není předmětem spotřební daně podle dosavadního konkrétního ustanovení § 45, do kterého byl zařazen při jeho vzniku.

Vzhledem k tomuto zásadnímu rozporu mezi výkladem orgánů Celní správy Česká republiky a výkladem autora příspěvku v této klíčové otázce, se k ostatním závěrům vyjádříme stručněji, jelikož právě z tohoto rozporu odlišné závěry vycházejí.

[1] Vznik vybraného výrobku, minerálního oleje [§ 3 písm. r) bod 1]

MOTO: „Jde o výrobu nového výrobku, stejně tak i o výrobu nového vybraného výrobku“

Podnětem k tomuto příspěvku je právní názor Generálního ředitelství cel, který význam pojmu „výroba vybraných výrobků“ rozšiřuje do nepředvídatelných rozsahů. V minulém roce se totiž objevil názor odboru správních činností, právní sekce Generálního ředitelství cel, ve vztahu k významu pojmu „výroba vybraných výrobků“, který se opírá o českou judikaturu. Cituji vyjádření Celní správy České republiky: „Podle § 3 písm. r) bod 1. zákona o spotřebních daních se pro účely tohoto zákona rozumí výrobou proces, při kterém vybraný výrobek vznikne. Judikatura opakovaně dovodila, že výrobou nového vybraného výrobku je i podstatná změna obchodního balení, resp. vnějšího označení vybraného výrobku¹⁶.“

Lze souhlasit s první větou, která je opisem teze zákona. Ale druhá věta, zaměřená na podstatnou změnu balení, či vnějšího označení, s odkazem na judikaturu, která řeší problematiku výroby vybraných výrobků, tedy i minerálních olejů, podle platného zákona o spotřebních daních do 30. 6.2005, je zcela, v dnešní době, mimo právní rámec deklarovaný zákonem o spotřebních daních. Přehled předmětné judikatury, na kterou se výše uvedená citace Generálního ředitelství cel odkazuje, je ve druhé příloze této analýzy.

Závěr č. 2

¹⁶ [Citace z odůvodnění Generálním ředitelství cel] „Srov. např. „*Městský soud správně dovodil, že pojem výroba je autonomním pojmem zákona o spotřebních daních, jehož obecný význam je ve vztahu k posouzení daňové povinnosti irrelevantní. Vycházel přitom z judikatury správních soudů i Ústavního soudu, podle níž se výrobou rozumí jak technologický proces vzniku nového výrobku, tak vnější změna v úpravě či změna nomenklaturního označení (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 26. 4. 2007, č. j. 5 Afs 96/2006-58, č. 1268/2007 Sb. NSS). Pod tento pojem pak spadá mimo jiné také neúmyslné smíchání výrobků (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 12. 8. 2015, č. j. 1 Afs 82/2015-31), či nové právně významné označení výrobku (nálezu Ústavního soudu ze dne 27. 6. 2000, sp. zn. II. ÚS 157/97).“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2019, č.j. 3 Afs 242/2017-35)*

Proces, při kterém vybraný výrobek (minerální olej) vznikne, je proces zpracování surovin, které nejsou předmětem spotřební daně, přičemž jejím zpracováním vznikne výrobek, který je podřaditelný pod příslušný kód nomenklatury, zejména u minerálních olejů nebo pod jednotlivý, zákonem definovaný předmět spotřební daně z minerálních olejů tak, jak jej definuje ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních.

Vyjádření GŘC:

Se závěrem souhlasíme s upřesněním.

Závěr popisuje výrobu pouze podle § 3 písmen. r) bod 1. zákona o spotřebních daních.

Závěr č. 3

Zpracováním již existujícího minerálního oleje, který je předmětem spotřební daně z minerálních olejů podle ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních, nemůže již dojít ke vzniku „nového“ vybraného výrobku, nového minerálního oleje. Opak by vylučoval použití bodů 2 a 3 tohoto ustanovení [§ 3 písm. r) zákona o spotřebních daních].

Vyjádření GŘC:

Se závěrem nesouhlasíme.

Pokud vybraný výrobek (minerální olej) dozná změn ve své podstatě či ve vnější úpravě a vznikne jiný vybraný výrobek, jedná se o výrobu podle bodu 2., případně i bodu 3. [§ 3 písm. r) zákona o spotřebních daních]. Viz vyjádření k závěru č. 1.

Systematické řazení a vymezení bodů 2. a 3. v ustanovení § 3 písm. r) zákona o spotřebních daních ve vztahu k bodu 1, téhož ustanovení, vylučuje současný vznik minerálního oleje jako nového vybraného výrobku. Je pravdou, že zpracováním již existujícího minerálního oleje dochází k výrobě nového výrobku, ale nedochází k výrobě nového vybraného výrobku.

Závěr č. 4

Zpracováním již existujícího minerálního oleje, který je předmětem spotřební daně z minerálních olejů podle ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních (např. jeho mísením s jinou surovinou), může dojít buď

- a) k jeho zániku,
- b) k výrobě výrobku, který není předmětem spotřební daně,
- c) ke změně předmětu spotřební daně původního minerálního oleje
 - na jinou úroveň předmětu spotřební daně mimo minerální oleje (v úrovni ustanovení § 1 zákona o spotřebních daních), nebo
 - na jinou úroveň předmětu spotřební daně v rámci jednotlivých kategorií (podmnožin) předmětu daně z minerálních olejů uvedených v ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních, nebo
- d) ke změně jeho původního kódu nomenklatury.

Vyjádření GŘC:

Se závěrem nesouhlasíme.

Postupy podle písm. c) a písm. d) jsou výrobou vybraného výrobku, kdy je možná i jejich kombinace. Písm. c) je neúplné, kdy z vybraného výrobku může výrobou vzniknout i vybraný výrobek, který je od původního odlišný, ale je předmětem daně podle stejného ustanovení (ale není stejným předmětem daně, tj. není stejným vybraným výrobkem). Viz vyjádření k závěru č. 1.

Závěr č. 5

Zpracování již existujícího minerálního oleje, který je předmětem spotřební daně z minerálních olejů podle ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních (např. jeho mísením s jinou surovinou), přičemž dojde při jeho zpracování

a) k zániku tohoto minerálního oleje,

b) k výrobě výrobku, který není předmětem spotřební daně,

není výrobou tak, jak ji definuje právní fikce „výroby“ pro potřeby, či účely zákona o spotřebních daních.

Vyjádření GŘC:

Se závěrem souhlasíme.

Pokud při zpracování minerálního oleje dojde k jeho úplnému zániku nebo vyrobený výrobek není vybraným výrobkem, tj. není předmětem spotřební daně, nejedná se o výrobu vybraného výrobku.

Závěr č. 6

Výrobou nového vybraného výrobku, v tomto případě minerálního oleje, není ani podstatná změna jeho obchodního balení, resp. vnějšího označení vybraného výrobku, pokud nedojde současně k předvídaným změnám v ustanovení § 3 písm. r) body 2 a 3 zákona o spotřebních daních (ke změně předmětu daně, či ke změně kódu nomenklatury).

Vyjádření GŘC:

Se závěrem nesouhlasíme.

Podstatná změna obchodního balení, resp. vnějšího označení vybraného výrobku, je výrobou předvídanou právě v ustanovení § 3 písm. r) bod 2 zákona o spotřebních daních. Je nezbytné zdůraznit, že definice podle bodu 2. [§ 3 písm. r) zákona o spotřebních daních] nehovoří o předmětu daně podle jiného ustanovení, ale o jiném předmětu daně, tj. o jiném vybraném výrobku, viz vyjádření k závěru č. 1.

Následující analýza ustanovení § 3 písm. r) body 2. a 3. zákona o spotřebních daních vychází ze systematiky daného ustanovení, kdy tyto body přicházejí v úvahu pouze tehdy, pokud již vybraný výrobek (minerální olej) existuje. Objektivně-teleologický výklad tohoto ustanovení totiž podtrhuje význam těchto dvou bodů pouze za předpokladu, že existuje minerální olej, u kterého lze změnit jeho konkrétní současné zařazení předmětu spotřební daně, či změnu jeho kódu nomenklatury. Tyto body (2.

a 3.) předmětného ustanovení zachycují případy „výroby“ vybraných výrobků (minerálních olejů) za předpokladu, že se již existující minerální olej změní do té míry, že již není předmětem spotřební daně podle dosavadního konkrétního ustanovení § 45, do kterého byl zařazen při jeho vzniku, či jej již nelze podřadit pod kód nomenklatury, pod který byl tento minerální oleji při jeho vzniku zařazen.

Půjde tedy o situace, kdy původní jeden nebo více minerálních olejů je (jsou) předmětem zpracování, úpravy, a to nejspíše nějakým smísením navzájem, či s jiným minerálním olejem, či s jinou látkou. Půjde o situace, kdy u původního (jednoho, či více) minerálního oleje dojde tímto zpracováním, či smísením ke změně jeho (jejich) předmětu spotřební daně, či jeho kódu nomenklatury, přičemž ostatní minoritní minerální oleje, které měly vliv na změnu předmětu spotřební daně, resp. na změnu kódu nomenklatury zpracováním, či smísením zaniknou.

Rozhodně, jak je uvedeno výše v závěru č. 3, nedochází tímto zpracováním již existujícího minerálního oleje k výrobě nového vybraného výrobku (minerálního oleje), neboť pak by body 2 a 3 v ustanovení § 3 písm. r) zákona o spotřebních daních postrádaly jakýkoliv smysl, či logiku a pro svou nadbytečnost by byly nerealizovatelné.

[2] Z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně [§ 3 písm. r) bod 2]

MOTO: „Jde sice o výrobu nového výrobku, ale nejde o výrobu nového vybraného výrobku“

Zákon o spotřebních daních zpracovává příslušné předpisy Evropské unie a definuje v souladu s těmito předpisy zboží (vybrané výrobky), které má být zatíženo spotřební daní, či za předem definovaných podmínek od této daně daňově zvýhodněno. Mezi těmito vybranými výrobky jsou i energetické produkty, resp. minerální oleje, kterých se tento příspěvek týká. Přestože zákon o spotřebních daních nedefinuje vybrané výrobky ve svém předmětu úpravy tohoto zákona (v ustanovení § 1) jako předmět spotřební daně, definuje jen co se pro účely tohoto zákona o spotřebních daních rozumí vybraným výrobkem, nelze odhlédnout od toho, že toto základní a systematické členění lze uchopit, jako základní členění předmětu spotřební daně na úrovni základního členění předmětu spotřební daně¹⁷. Pokud zákon o spotřebních daních předvídá možnou změnu předmětu spotřební daně a deklaruje takovou změnu jako výrobu vybraného výrobku, je tedy zcela logické, že by mohlo docházet ke změně předmětu spotřební daně těchto vybraných výrobků již na této základní úrovni předmětu spotřební daně¹⁷. V případě minerálních olejů lze ale takovou změnu předmětu spotřební daně vyloučit, neboť nelze předvídat změnu minerálního oleje, či jeho směsi na líh, víno, pivo, či tabákové výrobky¹⁸.

Aby bylo možné naplnit u minerálních olejů podstatu ustanovení § 3 písm. r) bod 2 zákona o spotřebních daních, je tedy nutné chápat změnu předmětu spotřební daně jako takové zpracování, smísení, či úpravu minerálního oleje, která vede k přeřazení původního minerálního oleje pod jiný předmět spotřební daně, než byl původně

¹⁷ Např. dolihováním vína (následně s obsahem alkoholu více jak 22% etanolu) a změnu předmětu spotřební daně z vína na líh (tedy již na úrovni § 1 zákona o spotřebních daních).

¹⁸ Autorovi tohoto příspěvku není znám případ takové změny minerálního oleje (možná zatím).

zařazen. Obdobně to platí i pro jakékoliv směsi minerálních olejů uvedených v odstavci 1 a 2 § 45 zákona o spotřebních daních.

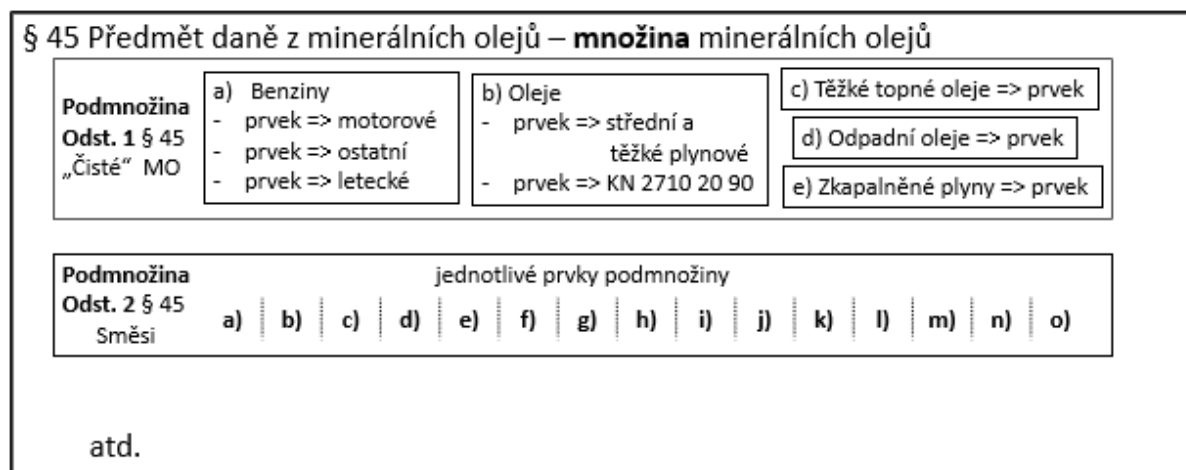
Přichází v úvahu tedy jen změna předmětu spotřební daně na úrovni ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních. Ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních definuje předmět spotřební daně z minerálních olejů jako „množinu“ minerálních olejů, jako „čistých“ minerálních olejů, včetně zkapalněných ropných plynů a směsí minerálních olejů. Tuto množinu minerálních olejů, které jsou předmětem spotřební daně z minerálních olejů, doplňují ještě další výrobky (dále uvedené také jako „podmnožiny“, či „prvky množiny“), které mohou sloužit pro pohon motorů, výrobu tepla, či jako přísada nebo plnidlo (aditiv) do minerálních olejů určených k použití, nabízených k prodeji nebo používaných pro pohon motorů s výjimkou výrobků, které absorbují vodu z minerálních olejů v nádržích a palivových systémech.

Ustanovení § 45 (jako množina minerálních olejů včetně směsí) ve svých odstavcích (jako podmnožina) a písmenech konkrétních odstavců (jako prvek množiny, či podmnožiny) definuje úrovně, jako jednotlivé objekty předmětu spotřební daně z minerálních olejů. Není namístě zde rozepisovat jednotlivé úrovně předmětu spotřební daně z minerálních olejů, ale jako příklad dělení jednotlivé úrovně by mohlo posloužit ustanovení § 45 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních.

Toto ustanovení deklaruje, že předmětem spotřební daně (z minerálních olejů) jsou následující tři, přesně definované prvky podmnožiny „čistých“ minerálních olejů. Tyto prvky, které tvoří nejnižší úroveň předmětu spotřební daně, jsou

- i) motorové benziny uvedené pod kódy nomenklatury 2710 12 41 až 2710 12 59,
- ii) ostatní benziny, kterými se pro účely spotřebních daní rozumí benziny jiné než motorové uvedené pod kódy nomenklatury 2710 12 11 až 2710 12 25 a 2710 12 90, a
- iii) letecké pohonné hmoty benzinového typu uvedené pod kódy nomenklatury 2710 12 31 a 2710 12 70,

Pro přehlednost uvádím grafické znázornění jednotlivých úrovní předmětu spotřební daně z minerálních olejů definovaných v ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních:



Co toto dělení množiny minerálních olejů tedy znamená? Návodně a předvídatelně rozděljuje množinu předmětu spotřební daně z minerálních olejů podle ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních tak, aby bylo možno dovodit, co je konkrétně předmětem spotřební daně z minerálních olejů. Co prvek, to předmět spotřební daně u kterého může dojít ke změně. Takové členění jednotlivých dílčích částí ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních vede k předvídatelnosti možné změny předmětu spotřební daně z minerálních olejů tak, jak to předpokládá ustanovení § 3 písm. r) bod 2 zákona o spotřebních daních. Takové členění předmětu spotřební daně z minerálních představuje určitost a jasnost záměru a úmysl zákonodárce, pokud spojil se změnou předmětu spotřební daně u minerálního oleje důsledek takové změny ve formě výroby vybraného výrobku (se všemi atributy k výrobě povinnými).

Osoba, která nakládá s minerálními oleji, by měla mít v zákoně dostatečně jednoznačným způsobem stanoveno, kdy může dojít ke změně předmětu spotřební daně, tedy k výrobě vybraného výrobku a kdy ke změně předmětu spotřební daně nedochází. Výše uvedený výklad a následující závěry tento požadavek na předvídatelnost zákona doplňují a ujasňují.

Závěr č. 7

Pokud dojde např. u motorového benzínu kódu nomenklatury 2710 12 41 k takovému zpracování, že se změní jeho kód nomenklatury, ale stále to bude kód nomenklatury náležící do skupiny motorového benzínu, tedy v deklarovaném rozmezí 2710 12 41 až 2710 12 59, nedochází ke změně předmětu spotřební daně. Proto ani nedochází k výrobě podle ustanovení § 3 písm. r) bod 2. zákona o spotřebních daních.¹⁹

Vyjádření GŘC:

Se závěrem souhlasíme částečně, respektive s upřesněním.

Jedná se o výrobu podle bodu 3. [§ 3 písm. r) zákona o spotřebních daních]. Podle způsobu zpracování a ostatních změn může (nemusí) jít současně i o výrobu podle bodu 2. [§ 3 písm. r) zákona o spotřebních daních], viz vyjádření k závěru č. 1.

Pokud bychom připustili, že i změna kódu nomenklatury na úrovni prvku množiny minerálních olejů by byla klasifikována jako změna předmětu spotřební daně, pak by ustanovení § 3 písm. r) bod 3 zákona o spotřebních daních bylo nadbytečné a nesystémové. Jeho objektivní dopad na definici výroby by byl zcela zpochybněn.

Závěr č. 8

Pokud dojde, např. u motorového oleje kódu nomenklatury 2710 19 71²⁰ ke změně jeho kódu nomenklatury, např. na kód nomenklatury 2710 99 – odpadní oleje²¹, dochází ke změně předmětu spotřební daně z minerálních olejů tak, jak jej předvídá ustanovení § 3 písm. r) bod 2., ale současně dochází i ke změně kódu

¹⁹ Změnou kódu nomenklatury dochází k předvídané výrobě podle ustanovení § 3 písm. r) bod 3 zákona o spotřebních daních

²⁰ Předmět spotřební daně podle ustanovení § 45 odst. 3 písm. d) zákona o spotřebních daních

²¹ Předmět spotřební daně podle ustanovení § 45 odst. 1 písm. d) zákona o spotřebních daních

nomenklatury tak, jak jej předvídá ustanovení § 3 písm. r) bod 3. zákona o spotřebních daních.

Vyjádření GŘC:

Se závěrem souhlasíme s upřesněním.

Podstatné pro závěr, že se jedná o výrobu i podle bodu 2. [§ 3 písm. r) zákona o spotřebních daních] je, že jde o nový vybraný výrobek, viz vyjádření k závěru č. 1.

Závěr č. 9

Pokud dojde k mísení minerálního oleje, který je předmětem spotřební daně z minerálních olejů s jinou surovinou, která tímto smísením zanikne, přičemž nemá žádný vliv na změnu předmětu spotřební daně (např. i s jiným minerálním olejem) a ke změně předmětu spotřební daně výsledného produktu tudíž nedojde, nejde ve vztahu k ustanovení § 3 písm. r) bod 2 zákona o spotřebních daních o výrobu.

Vyjádření GŘC:

Se závěrem nesouhlasíme.

Výrobou je i smíchání minerálního oleje se surovinami, které předmětem spotřební daně nejsou. Vzniklý minerální olej je odlišný jak od vstupujícího minerálního oleje, tak i ostatních vstupujících surovin. Minerální olej použitý při výrobě je sice ve vyrobeném výrobku jako složka přítomen, ale nový minerální olej je od původního odlišný. Množství takto vyrobeného minerálního oleje odpovídá součtu množství původního minerálního oleje a množstvím ostatních surovin. Jde tedy o výrobu podle § 3 písmen. r) bod 1. i 2., případně i bodu 3. zákona o spotřebních daních.

Jako příklad lze uvést výrobu „emulzní nafty“, kdy se do motorové nafty přidává voda (cca 9 procent) a emulganty (cca 2 procenta), tj. výsledný produkt oproti původnímu minerálnímu oleji objemově výrazně „naroste“ a je odlišný od původního.

Obdobně je výrobou výroba lihovin „studenou cestou“, tj. smíchání lihu, vody a dalších ingrediencí (cukr, aroma atd.).

Stejným způsobem lze pohlížet na výrobu benzinů s obsahem lihu (B5, B10), kdy jsou minerální oleje – benziny míseny s denaturovaným lihem, tj. předmětem daně z lihu, přičemž základem daně (z minerálních olejů) vyrobeného výrobku je celkový objem vyrobeného výrobku a výsledný výrobek je opět odlišný od původního.

Výrobou může být rovněž i mísení dvou nebo více minerálních olejů, kde výsledný minerální olej je odlišný od původního, např. mísení motorové nafty s metylestery mastných kyselin.

Jako příklad lze uvést smísení dvou minerálních olejů v rámci jednoho prvku podmnožiny

MO kódu nomenklatury 2710 12 21	→	MO kódu nomenklatury 2710 12 25
MO kódu nomenklatury 2710 12 25		

[3] Z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury [§ 3 písm. r) bod 3] MOTO: „Jde sice o výrobu nového výrobku, ale nejde o výrobu vybraného výrobku, tedy ani o výrobu nového vybraného výrobku“

Generální ředitelství cel rozvíjí výše uvedený výklad o vzniku nového vybraného výrobku ještě takto, citují: „Výrobou nového vybraného výrobku se tedy ve smyslu zákona o spotřebních daních rozumí i proces, kdy z minerálního oleje jednoho kódu nomenklatury vznikne minerální olej jiného kódu nomenklatury (změní se nomenklatura), aniž je rozhodné, zda v tom kterém případě jde o minerální olej, který je předmětem daně (to je rozhodné v bodě 2. téhož ustanovení).“

Tento výklad Generálního ředitelství cel je zcela účelový a neodpovídá nejen samotnému textu tohoto ustanovení, ale ani záměru zákonodárce. Připomeňme si onen bod 3. tohoto ustanovení: „Pro účely zákona o spotřebních daních se rozumí výrobou proces, při kterém 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.“

Je nutné důrazně odmítnout názor, výklad Generálního ředitelství cel, že, v případě změny kódu nomenklatury minerálního oleje, jde o výrobu nového vybraného výrobku. Jak bylo výše v tomto příspěvku popsáno, nejde v případě změny kódu nomenklatury minerálního oleje o vznik – výrobu nového vybraného výrobku, ale o zpracování již existujícího minerálního oleje.

Pojem „minerální olej“

Ustanovení § 3 písm. r) bod 3 zákona o spotřebních daních se netýká všech vybraných výrobků, ale jen minerálních olejů. Pojem „minerální olej“, není pro účely zákona o spotřebních daních jakkoliv definován. Za využití různých zdrojů (např. wikipedie) lze (jako) minerální olej definovat též jako ropný olej, jako jeden z produktů frakční destilace ropy. Lze usuzovat, že minerální olej je olej, který projde procesem mineralizace.

Je tedy otázkou, kterou zákon o spotřebních daních nijak neřeší, jaký je tedy význam, či obsah tohoto pojmu pro účely zákona o spotřebních daních, zejména pak pro potřeby definice pojmu výroba vybraných výrobků, v návaznosti na případnou změnu kódu nomenklatury u minerálních olejů. Jak je již výše v příspěvku uvedeno, srozumitelnost a předvídatelnost práva je základním znakem právního státu.

Podpůrně [pozitivně] lze pojem „minerální olej“ vymezit za pomoci ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních, kde jsou vyjmenovány ty konkrétní oleje, výrobky, či směsi, které mají být, resp. jsou předmětem spotřební daně z minerálních olejů. Mám za to, že jde opět o jakousi právní fikci, uměle vytvořenou množinu olejů, výrobků, či různých směsí. Přičemž z tohoto ustanovení je nade vše pochybnost jasná, že se nejedná vždy o minerální oleje v tom pravém slova smyslu, ale jde i o jiné výrobky, než klasické minerální oleje.

Ustanovení § 3 písm. r) bod 3 zákona o spotřebních daních platí tedy výhradně jen pro minerální olej, který již existuje a je přiřaditelný k minerálním olejům, k množině tam uvedených olejů, výrobků, či směsí uvedeným v ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních. U neexistujícího minerálního oleje nemůže docházet ke změně kódu nomenklatury.

Závěr č. 10

Minerálním olejem se pro účely zákona o spotřebních daních rozumí olej nebo výrobek, který je definován v ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních a to včetně jakékoliv směsi vybraných výrobků uvedených v odstavci 1 § 45 a v odstavci 2 § 45 zákona o spotřebních daních, jako minerální olej, který je předmětem spotřební daně z minerálních olejů.

Vyjádření GŘC:

Se závěrem souhlasíme.

Druhá část věty ve výše uvedeném výkladu Generálního ředitelství cel, začínající slovy „aniž je rozhodné...“ je ale zcela zavádějící. V této části věty je uvedeno, že o výrobu podle ustanovení § 3 písm. r) zákona o spotřebních daních půjde i tehdy, pokud dojde ke změně kódu nomenklatury jakéhokoli minerálního oleje, tedy i toho, který není předmětem spotřební daně.

Je absurdní, aby bylo bráno mísení, např. palmového oleje kódu nomenklatury 1511 s řepkovým olejem kódu nomenklatury 1514 (oba jsou určeny pro potravinářské účely), a které nejsou tudíž předmětem spotřební daně, jako výroba pro potřeby aplikace zákona o spotřebních daních.

Tzn., že:

Závěr č. 11

Budou-li smíseny dva oleje, které nejsou předmětem spotřební daně a nevznikne tímto smísením výrobek podřaditelný pod kód nomenklatury definovaných minerálních olejů v ustanovení § 45 zákona o spotřebních daních, včetně případných směsí minerálních olejů, nepůjde ve smyslu ustanovení § 3 písm. r) zákona o spotřebních daních o výrobu.

Vyjádření GŘC:

Se závěrem souhlasíme s upřesněním.

Před závěrem č. 11 uvedená úvaha uvádí palmový (KN 1511) a řepkový olej (KN 1514), oba určené pro potravinářské účely. Uvedené oleje určené pro potravinářské účely nejsou předmětem spotřební daně z minerálních olejů, tj. nejsou tedy ani minerálními oleji. Odkaz na výklad Generálního ředitelství cel tedy není přiléhavý.

K tomu, aby došlo ke změně kódu nomenklatury minerálního oleje, musí původní, existující minerální olej doznat takových změn, které povedou ke změně jeho kódu nomenklatury. Toho bude nejspíše dosaženo opět smísením tohoto minerálního oleje s nějakou jinou látkou, se surovinou, která bude mít vliv na tuto změnu výsledného

kódu nomenklatury minerálního oleje. Lze také předvídat, že i vlivem stárnutí minerálního oleje, vlivem okolního prostředí, či jeho užitím může dojít k takovým změnám, které povedou také ke změně jeho kódu nomenklatury. Určitě nelze ale za změnu kódu nomenklatury určit legislativní změny, vyvolané aktualizací jednotlivých kódů nomenklatury, např. rozhodnutím Komise, či jejím nařízením.

Závěr č. 12

Pokud bude docházet k předvídanému mísení minerálních olejů uvedených v ustanovení § 45 odst. 1 zákona o spotřebních daních s jinými látkami, či surovinami a tímto zpracováním vznikne směs deklarovaná v ustanovení § 45 odst. 2 zákona o spotřebních daních nedochází k výrobě podle ustanovení § 3 písm. r) bod 3. zákona o spotřebních daních, ale dochází k výrobě podle ustanovení § 3 písm. r) bod 2. zákona o spotřebních daních (s výjimkou činností podle § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních).

Vyjádření GŘC:

Se závěrem nesouhlasíme, respektive není jednoznačný.

I smícháním minerálního oleje s jinou surovinou, která není minerálním olejem, může dojít ke vzniku minerálního oleje, jehož kód nomenklatury je odlišný od použitých surovin. Viz komentář k závěru č. 9.

Otázkou ale také je, který kód nomenklatury, kterého minerálního oleje, či jiné suroviny, bude ten, který se bude posuzovat pro potřeby ustanovení § 3 písm. r) bod 3. zákona o spotřebních daních? Začněme nejprve jednoduchou variantou, mísení dvou minerálních olejů stejné podmnožiny => mísení dvou speciálních druhů benzínu, kdy jeden z nich do své struktury pojme druhý, který současně zanikne:

MO kódu nomenklatury 2710 12 21	→	MO kódu nomenklatury 2710 12 25
MO kódu nomenklatury 2710 12 25		

Z příkladu je patrné, že může docházet také ke zpracování stávajícího minerálního oleje určitého kódu nomenklatury, kdy se tento minerální olej smísí s jinou látkou, s jinou surovinou, třeba i minerálním olejem, který při jeho smísení s původním minerálním olejem zanikne a nebude mít přitom takový vliv na fyzikální, či chemické, či jiné vlastnosti původního minerálního oleje, že ke změně kódu nomenklatury nedojde. Z příkladu je patrné, že u minerálního oleje kódu nomenklatury 2710 12 25 ke změně kódu nomenklatury nedojde.

Ale jak je to u tohoto druhého minerálního oleje, který se vmísil do „prvního“ minerálního oleje a zanikl? Dochází u něj ke změně kódu nomenklatury? Nabízí se následující logický závěr:

Závěr č. 13

Smísením minerálního oleje konkrétního kódu nomenklatury s jiným minerálním olejem, nebo s jinou surovinou, přičemž tento minerální olej konkrétního kódu nomenklatury smísením zanikne, nedochází u tohoto zaniknutého minerálního oleje ke změně kódu nomenklatury. To ani nejde, pokud tento minerální olej zanikl.

Vyjádření GŘC:

Se závěrem nesouhlasíme.

Pokud dochází k „zániku“, tak všech surovin (minerálních olejů) do vyrobeného výrobku vstupujících. Všechny tyto suroviny jsou pak přítomny ve výrobku pouze ve formě složky, nikoliv samostatně. U jednoho z uvedených minerálních olejů tak nepochybně při postupu od suroviny po výrobek dojde i ke změně kombinované nomenklatury. Celkové množství takto vyrobeného minerálního oleje konkrétního kódu nomenklatury odpovídá objemu obou vstupujících surovin. Viz komentář k závěru č. 9.

Závěr č. 14

Pokud dojde k mísení původního minerálního oleje konkrétního kódu nomenklatury s jiným minerálním olejem, jiného kódu nomenklatury, který tímto smísením zanikne a výsledný produkt nedozná změny kódu nomenklatury oproti původnímu, hlavnímu minerálnímu oleji, nedochází k výrobě ve vztahu k ustanovení § 3 písm. r) bod 3 zákona o spotřebních daních.

Vyjádření GŘC:

Se závěrem nesouhlasíme.

Pokud dochází k „zániku“, tak všech surovin (minerálních olejů) do vyrobeného výrobku vstupujících. Všechny tyto suroviny jsou pak přítomny ve výrobku pouze ve formě složky, nikoliv samostatně. U jednoho z uvedených minerálních olejů tak nepochybně při postupu od suroviny po výrobek dojde i ke změně kombinované nomenklatury. Celkové množství takto vyrobeného minerálního oleje konkrétního kódu nomenklatury odpovídá objemu obou vstupujících složek. Viz komentář k závěrům č. 9 a 13.

Pokud budou předmětem smísení dva nebo více minerálních olejů, či bude smíchán minerální olej s jinou surovinou, přitom u výsledného výrobku bude zjištěn zcela odlišný kód nomenklatury od vstupních olejů, či surovin, není pochyb, že dochází k výrobě tak, jak ji předvídá ustanovení § 3 písm. r) bod 3. zákona o spotřebních daních. V takovém případě lze konstatovat, že původní minerální oleje, či další vstupní suroviny smísením, jejich zpracováním, zanikly a vznikl minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury (s výjimkou činností podle § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních).

ZÁVĚREČNÝ NÁVRH

Pokud nebude Ministerstvo financí souhlasit s předloženými názory, 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, v jakých případech se jedná o „výrobu minerálních olejů“ podle zákona o spotřebních daních, a v jakých případech se o „výrobu minerálních olejů“ 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).

Vyjádření GŘC:

Se závěrečným návrhem nesouhlasíme.

K pojmu „výroba“ uvedeném v zákoně o spotřebních daních existuje rozsáhlá judikatura, s konstantními závěry soudů různých stupňů. V souladu s těmito závěry je tento pojem dlouhodobě konstantně vykládán i orgány Celní správy České republiky. Nesouhlas předkladatele příspěvku s tímto výkladem není za takovéto situace důvodem pro zpracování zvláštní metodiky.

Přílohy:

- 1) Výroba minerálních olejů – odůvodnění výše uvedených závěrů, historický vývoj
- 2) Přehled judikátů, na které se Celní správa České republiky odkazuje při svém odůvodnění významu pojmu výroba