

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN KE DNI 13. 9. 2023**s rozporem v bodě 5****Spotřební daně****612/21.06.23 Výroba minerálních olejů (jako vybraných výrobků) z pohledu zákona o spotřebních daních – konkrétní situace**

Předkládají: Ing. Pavla Polanská, daňový poradce, č. osv. 4293
Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osv. 1026

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 minerálními oleji, které jsou předmětem spotřební daně dle § 45 zákona o spotřebních daních a jsou tudíž i vybraným výrobkem dle § 1 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Příspěvek se týká jen minerálních olejů, 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 579/19.05.21 – Výroba minerálních olejů (jako vybraných výrobků) ve světle zákona o spotřebních daních (dále jen „KOOV 579/19.05.21“), který byl uzavřen s rozporem. Ve vazbě na KOOV 579/19.05.21 si předkládaný příspěvek klade za cíl blíže specifikovat zejména pojmy „podstatná změna obchodního balení“ a „změna vnější úpravy“, které jsou opakovaně zmiňovány v závěrech KOOV 579/19.05.21 a upřesnit výklad pojmu „výroba“ na případech konkrétních situací z praxe.

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 GŘC poskytnutý k uvedenému problému v KOOV 579/19.05.21. Mimo jiné i s ohledem na skutečnost, že uvedený KOOV byl uzavřen s rozporem, je zřejmé, že ve výkladu pojmu „výroba“ určité výkladové problémy přetrvávají. Cílem tohoto KOOV je pomocí několika konkrétních situací z praxe přispět k upřesnění stávajícího výkladu.

I. Související právní úprava

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.

Dle ustanovení § 45 odst. 12 zákona o spotřebních daních se za výrobu nepovažuje

- a) smíchání minerálních olejů již uvedených do volného daňového oběhu v běžných nádržích motorových dopravních prostředků (vymezených v § 63 odst. 2 zákona o spotřebních daních) na čerpacích stanicích,

b) smíchání minerálních olejů již uvedených do volného daňového oběhu ve skladovacích nádržích čerpacích stanic, pokud se jedná o minerální oleje, u nichž již byla spotřební daň zaplácena a jejichž sazba daně není nižší než sazba daně vzniklé směsí.

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.

Návazně, pokud minerální oleje nebyly ihned po své výrobě 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 z minerálních olejů se v daném případě stane jak právnická osoba, tak nepodnikající fyzická osoba (viz § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních).

Pro minerální oleje zákon o spotřebních daních v § 59 stanoví, ve vztahu k výše uvedeným povinnostem, dvě základní specifika.

Z ustanovení § 59 odst. 1 zákona o spotřebních daních vyplývá, že režim podmíněného osvobození od daně (tedy mj. i povinnost výroby výhradně v daňovém skladu) se týká pouze minerálních olejů vyjmenovaných v tomto ustanovení. Pro minerální oleje, které nejsou vyjmenovány v § 59 odst. 1 zákona o spotřebních daních naopak režim podmíněného osvobození od daně nelze použít a výroba takových minerálních olejů nesmí být prováděna v daňovém skladu dle § 19 zákona o spotřebních daních.

Ustanovení § 59 zákona o spotřebních daních dále upravuje podmínky kladené na daňový sklad minerálních olejů, vč. požadavků na skladovací zařízení a jeho minimální skladovací kapacitu, která musí činit 50 000 litrů minerálních olejů, resp. 200 000 litrů v případě zkapalněných ropných plynů. Požadavky kladené na skladovací zařízení (tzn. nutnost jeho pevného spojení se zemí, vybavení vhodným měřicím zařízením atd.) rovněž velmi výrazně limitují skupinu podnikatelů, kteří mohou takovým daňovým skladem disponovat.

Se založením, existencí a provozováním daňového skladu se zároveň pojí řada administrativních povinností, vč. povinnosti zajištění daně vážící se ke skladovaným minerálním olejům, které vyplývají z příslušných ustanovení zákona o spotřebních daních.

II. Význam posouzení, zda se v dané situaci jedná o výrobu z pohledu zákona o spotřebních daních

Ve vazbě na právní úpravu týkající se podmínek pro zřízení daňového skladu a daňové dopady výroby mimo daňový sklad v případech, kdy zákon o spotřebních daních vyžaduje, aby výroba byla prováděna v daňovém skladu, je zřejmé, že pro podnikatele, který se zabývá například nákupem či prodejem minerálních olejů či jinak v rámci své

podnikatelské činnosti s minerálními oleji manipuluje, má otázka, zda jeho činnost spadá z pohledu spotřebních daní pod pojem „výroba“, zcela zásadní význam.

V případě, že je činnost (resp. způsob nakládání s minerálními oleji) posuzována jako „výroba“ dle § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních a předmětné minerální oleje jsou vyjmenovány v ustanovení § 59 odst. 1 zákona o spotřebních daních, nejsou neobvyklé situace, že je tímto danému podnikateli zákonnou úpravou zabráněno s danými oleji nakládat (např. ve vazbě na nemožnost provozovat daňový sklad s ohledem na požadavek na jeho minimální skladovací kapacitu).

V případě širokého výkladu pojmu „výroba“ dle § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních navíc mohou povinnosti vyplývající z tohoto zákona dopadnout i na fyzické osoby nepodnikatele, jak vyplývá z dále uvedených konkrétních příkladů, resp. s ohledem na zákonné povinnosti popsané výše může být i těmto osobám prakticky znemožněno nakládat s minerálními oleji způsobem zcela běžným, tzn. způsobem, který odpovídá obecnému způsobu využití daného minerálního oleje.

III. Obecné závěry vyplývající z KOOV 579/19.05.21

Z již uzavřeného KOOV 579/19.05.21 vyplývají, mimo jiné, následující závěry.

- K navrženému závěru č. 1 uvedlo GŘC mimo jiné následující vyjádření: „Náš výklad pojmu „výroba“ podle tohoto ustanovení [pozn. týká se ustanovení § 3 odst. 1 písm. r) bod 2 zákona o spotřebních daních] 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.“
- K navrženému závěru č. 3 uvedlo GŘC následující: „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**].“
- K navrženému závěru č. 4 ve znění: „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.“

K uvedenému navrženému závěru č. 4 uvedlo GŘC následující: „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).“

- K navrženému závěru č. 6 uvedlo GŘC následující: „Podstatná změna obchodního balení, resp. vnějšího označení vybraného výrobku, je výrobou předvídanou právě v ustanovení § 3 písm. r) bod 2 zákona o spotřebních daních.“
- K navrženému závěru č. 7 ve znění: „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.“

K uvedenému navrženému závěru č. 7 poskytlo GŘC následující vyjádření: „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.“

IV. Často se vyskytující situace

Dále uvádíme několik reálných situací, ke kterým v praxi dle našich informací dochází zcela běžně. Na uvedených situacích, které jsou naprosto jednoznačné, bychom chtěli ve vazbě na výše uvedené závěry vyplývající z KOOV 579/19.05.21 dospět k jednoznačnějšímu výkladu zejména pojmů „výroba“, „podstatná změna obchodního balení“ a „změna vnější úpravy“.

(i) Přelévání minerálních olejů do jiného balení z důvodu mechanického (či jiného) poškození původního balení; nedochází ke změně obchodního označení

V případě, že dojde k mechanickému či jinému poškození balení minerálního oleje, je nutné (mj. z ekonomických důvodů, ale i ve vazbě na předpisy upravující ochranu životního prostředí apod.) zamezit rozlítí oleje. Minerální olej je proto přelit / přečerpán do jiného obalu, stejné nebo jiné velikosti. V tomto jiném (náhradním) obalu může být olej následně skladován a návazně prodán nebo pouze skladován a následně opětovně přelit / přečerpán do obalu, který velikostně odpovídá prodejnímu balení.

Při uvedené manipulaci s minerálním olejem nedochází ke změně jeho kódu nomenklatury, jeho názvu, obchodního označení nebo kódu, pod kterým je prodáván. Zároveň nedochází k jakékoliv změně složení či chemicko-fyzikálních vlastností daného minerálního oleje. Změna se týká pouze balení, ve kterém se minerální olej nachází.

Jsme toho názoru, že podřazovat výše uvedenou situaci pod pojem výroba ve smyslu § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních by zcela odporovalo smyslu zákona o spotřebních daních. Současně by se jednalo o zcela nepřiměřený zásah do podnikání mnoha podnikatelských subjektů, kdy podřazení dané situace pod pojem výroba, a tedy naprosto striktní uplatnění závěrů KOOV 579/19.05.21, by vedlo pouze k neúměrné a zcela bezúčelné zátěži subjektů bez toho, aby tento striktní přístup vedl ke správnému výběru daně. V důsledku změn, které u daného minerálního oleje nastanou (tj. změna balení), nemůže dojít ke změně výše spotřební daně, které daný olej podléhá ani ke změně konkrétního ustanovení, podle kterého je daný minerální olej předmětem daně.

S ohledem na výše uvedené navrhuje přijmout následující závěr.

Závěr č. 1

Prostá změna obchodního balení z důvodu poškození původního balení se nepovažuje za výrobu ve smyslu § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních. Přelitím či přečerpáním minerálního oleje do jiného obchodního balení z důvodu poškození původního balení nedochází k „podstatné změně obchodního balení“ ani ke „změně ve vnější úpravě“ ve smyslu uzavřeného KOOV 579/19.05.21.

(ii) Přelévání či přečerpání minerálních olejů z většího balení do menšího, při kterém nedochází ke změně obchodního označení

V praxi nastávají situace, kdy jsou minerální oleje nakoupené například v tzv. IBC kontejneru ve skladu (jedná se o běžný, nikoliv daňový sklad) rozlévány (ev. přečerpávány) do menších balení, která jsou následně distribuována do obchodní sítě. Menší obchodní balení jsou opatřena etiketou se stejným obchodním označením (tzn. stejným obchodním názvem, případně stejným kódem produktu), jako měl minerální olej v původním větším balení. V některých případech může být přidána etiketa s českým textem ohledně nakládání s daným olejem a související bezpečnostní opatření.

K přelévání (ev. přečerpání) minerálního oleje do menšího balení dochází zcela běžně i v situaci, kdy je minerální olej dopraven do skladovacích prostor v cisterně (autocisterně nebo v železniční cisterně) a ve skladovacích prostorách je stočen (přečerpán) do skladovacích nádob (např. zásobníků, IBC kontejnerů, sudů) ve kterých je dále skladován, ev. následně prodáván. Předpokládáme, že celní správa nezastává názor, že by samotné přečerpání vybraných výrobků např. z železniční cisterny na nádrže skladu (až již daňového skladu či „nedaňového“ skladu) bylo považováno za výrobu.

Obdobnou situací je i stav, kdy jsou například mazací oleje nakoupeny a skladovány například v IBC kontejneru výrobním podnikem, který nevyrábí vybrané výrobky a nedisponuje daňovým skladem, ale minerální oleje nakupuje pro účely své výroby, například za účelem mazání a údržby výrobních strojů a zařízení. S ohledem na problémovou manipulaci s IBC kontejnerem a rovněž zpravidla i s ohledem na právní předpisy upravující bezpečnost pracoviště a požární předpisy jsou, dané minerální oleje ve skladovacích prostorách v potřebném množství odlity do „olejnic“ (tzn.

menších skladovacích či manipulačních nádob), které pak jsou umístěny přímo ve výrobní hale u příslušných strojů (zařízení) k použití oprávněnými osobami.

Při uvedené manipulaci s minerálními oleji nedochází ke změně jejich kódu nomenklatury, obchodního označení (tzn. obchodního názvu či kódu produktu), pod kterým je prodáván. Zároveň nedochází ke změně složení či chemicko-fyzikálních vlastností daného minerálního oleje. Změna se týká pouze velikosti balení / nádoby, ve kterém se minerální olej nachází.

Jsme toho názoru, že podřazovat výše uvedenou situaci pod pojem výroba ve smyslu § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních by zcela odporovalo smyslu zákona o spotřebních daních. Současně by se jednalo o zcela nepřiměřený zásah do podnikání mnoha podnikatelských subjektů, kdy podřazení dané situace pod pojem výroba, a tedy naprosto striktní uplatnění závěrů KOOV 579/19.05.21, by vedlo pouze k neúměrné a zcela bezúčelné zátěži subjektů bez toho, aby tento striktní přístup vedl ke správnému výběru daně. V důsledku změn, které u daného minerálního oleje nastanou (tj. změna balení), nemůže dojít ke změně výše spotřební daně, které daný olej podléhá ani ke změně konkrétního ustanovení, podle kterého je daný minerální olej předmětem daně.

S ohledem na výše uvedené navrhuje přijmout dále uvedený závěr.

Závěr č. 2

Změna velikosti obchodního balení minerálního oleje, při které zároveň nedochází ke změně obchodního označení (tzn. obchodního názvu nebo kódu produktu) daného minerálního oleje, se nepovažuje za výrobu ve smyslu § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních. Přelitím či přečerpáním minerálního oleje do menšího obchodního balení v těchto případech nedochází k „podstatné změně obchodního balení“ ani ke „změně ve vnější úpravě“ ve smyslu uzavřeného KOOV 579/19.05.21.

(iii) Přelévání či přečerpání minerálních olejů z většího balení do menšího, při kterém dochází ke změně obchodního označení, avšak nikoliv ke změně účelu použití daných minerálních olejů

V praxi dále nastávají situace, kdy jsou minerální oleje nakoupené například v tzv. IBC kontejneru ve skladu (jedná se o běžný, nikoliv daňový sklad) rozlévány (ev. přečerpávány) do menších balení, která jsou následně distribuována do obchodní sítě, přičemž dochází ke změně obchodního označení (tzn. obchodního názvu nebo kódu produktu), pod kterým je daný minerální olej prodáván. Menší obchodní balení jsou tak opatřena etiketou s jiným obchodním označením, než měl minerální olej v původním větším balení. Ke změně obchodního označení může dojít například i z toho důvodu, že v tuzemsku jsou příslušné oleje distribuovány pod jiným obchodním označením než v jiných zemích.

Obchodním označením máme na mysli obchodní název daného minerálního oleje nebo kód produktu, pod kterým je prodáván, nikoliv označení druhu daného minerálního oleje. Druhem minerálního oleje rozumíme označení používaná mj. i zákonem o spotřebních daních jako jsou – benzín, nafta, petrolej, topný olej apod. Ve

vazbě na změnu obchodního označení nedochází ke změně účelu použití daného minerálního oleje.

Při uvedené manipulaci s minerálními oleji nedochází ke změně jeho kódu nomenklatury. Zároveň nedochází k jakékoliv změně jeho složení či chemicko-fyzikálních vlastností.

Jsme toho názoru, že podřazovat výše uvedenou situaci pod pojem výroba ve smyslu § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních by zcela odporovalo smyslu zákona o spotřebních daních. Současně by se jednalo o zcela nepřiměřený zásah do podnikání mnoha podnikatelských subjektů, neboť podřazení dané situace pod pojem výroba, a tedy naprosto striktní uplatnění závěrů KOOV 579/19.05.21, by vedlo pouze k neúměrné a zcela bezúčelné zátěži subjektů bez toho, aby tento striktní přístup vedl ke správnému výběru daně. V důsledku změn, které u daného minerálního oleje nastanou (tj. změna balení a změna obchodního označení), nemůže dojít ke změně výše spotřební daně, které daný olej podléhá, ani ke změně konkrétního ustanovení, podle kterého je daný minerální olej předmětem daně.

Navíc, v mnoha případech by zahrnutí výše uvedených situací pod pojem „výroba“ ve smyslu ustanovení § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních vedlo k nemožnosti subjektů s danými oleji nakládat, a to zejména s ohledem na velikostní a technické požadavky kladené na daňový sklad minerálních olejů.

Zároveň jsme toho názoru, že tento závěr není v tomto případě ani v rozporu s konstantními závěry NSS a Ústavního soudu (i přes veškeré naše setrvávající výhrady k těmto závěrům), dle kterých vnější úpravou výrobku, v jejímž důsledku je finální produkt odlišný od produktu původního, „může být i jeho nové pojmenování, jež signalizuje jeho nové určení při uspokojování určité potřeby, jež je rozdílné od určení výrobku původního“. Pouhá změna velikosti výrobku a jeho obchodního označení bez změny jeho určení při uspokojování potřeby zákazníků tak není považována za výrobu.

Námi navržený závěr je také v souladu se závěry Ústavního soudu II. ÚS 157/97, dle kterého je za výrobu považován i „proces administrativní změny, tj. právně významné nové označení výrobku“. V případě projednávaném před Ústavním soudem byla předmětem sporu situace, kdy stěžovatel nakupoval palivovou směs označenou položkou sazebníku 27100039 nepodléhající spotřební dani, a tuto palivovou směs prodával jako motorovou naftu NM30 nebo NM49 (položka celního sazebníku 27100059), která již spotřební dani podléhá, přičemž neodváděl daň.

V tomto případě tak daný subjekt pouhou změnou označení prodáváného výrobku zásadním způsobem předurčil i jiný způsob jeho užívání (než který odpovídal označení výrobku při jeho nákupu), přičemž v konečném důsledku formálně vznikl nový výrobek, který je předmětem daně. Nové označení tak mělo významný vliv na právní (daňový) režim prodáváných výrobků. A tímto způsobem je i nutno interpretovat závěry Ústavního soudu. Jestliže v důsledku změny označení výrobku může dojít ke změně právního (daňového) režimu výrobku, může tato změna představovat výrobu pro účely spotřebních daní.

S výše uvedenými závěry zcela korespondují i jednotlivé rozsudky NSS, ve kterých se NSS odvolává na výše uvedenou předchozí judikaturu ÚS i svoji vlastní. Předmětem jednotlivých sporů bylo:

- (i) smísení topného oleje s barvicí a značkovací směsí
- (ii) „naředění“ původního výrobku (velejemného melasového lihu) destilovanou vodou a bylinami, v jehož důsledku došlo ke změně kódu celní nomenklatury výrobku, přičemž původní výrobek byl dodáván ve velkých nádobách a finální výrobek v balení po 50 ml, a to pod označením „bylinné extrakty“ a „elixíry“ či
- (iii) promíchání a prosívání suroviny – tabáku různých kvalit nakoupeného ve velkých baleních a následný prodej v plastických sáčcích o hmotnosti 150g pod názvem „směs na vykuřování skleníků C.“

V projednávaných případech došlo ke změně určení při uspokojování potřeby zákazníků a nové označení mohlo / mělo významný vliv na právní (daňový) režim prodávaných výrobků.

K tomu při námi uvedeném postupu nedochází. Prodáváný výrobek sice nese nové obchodní označení a je v menším obchodním balení, ale je stále určen pro uspokojování stejných potřeb u zákazníků, přičemž nové obchodní označení nemá významný vliv za právní (daňový) režim výrobku, a tudíž zde nelze hovořit o výrobě.

S ohledem na výše uvedené navrhuje přijmout dále uvedený závěr.

Závěr č. 3

Změna velikosti obchodního balení minerálního oleje, při které zároveň dochází ke změně obchodního označení (tzn. obchodního názvu nebo kódu produktu) daného minerálního oleje, se nepovažuje za výrobu ve smyslu § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních, pokud současně nedochází ke změně účelu použití daného minerálního oleje a nedochází ke změně označení druhu minerálního oleje. Druhem minerálního oleje pro tyto účely označujeme označení používaná mj. i zákonem o spotřebních daních jako jsou – benzín, nafta, petrolej, topný olej apod.

(iv) Mísení zkapalněných ropných plynů v zásobníku či jiném skladovacím zařízení

Zkapalněnými ropnými plyny (dále jen „LPG“) se rozumí zejména propan (kód nomenklatury 2711 12), butan (kód nomenklatury 2711 13) a jejich směs, tzv. propan-bután (kód nomenklatury 2711 12 nebo 2711 13). Kód nomenklatury propan-butanu se liší v závislosti na tom, zda se jedná o tzv. letní směs (směs 60 % butanu a 40 % propanu, kód nomenklatury 2711 13) nebo o tzv. zimní směs (směs 60 % propanu a 40 % butanu, kód nomenklatury 2711 12). Uvedené varianty propan-butanu jsou dodávány ve vazbě na roční období. V praxi běžně dochází k mísení propanu s propan-butánem (resp. s jeho letní či zimní variantou) anebo k vzájemnému mísení letní a zimní směsi propan-butanu k zásobnicích či jiných skladovacích zařízeních, v případech, kdy jsou uvedené LPG dále užívány pro výrobu tepla, neboť dané typy LPG jsou vzájemně nahraditelné. Přičemž dané smísení může být i nezáměrné v situacích, kdy je nakupován a skladován výhradně propan-bután, přičemž ve vazbě

na roční období je dodána jeho letní nebo zimní varianta. Skladovací zařízení pro LPG, který je určen pro topné účely, využívají ve velké míře i fyzické osoby nepodnikatelé.

Ve skladovacím zařízení může, ve vazbě na smísení propanu a letní varianty propan-butanu nebo v případě smísení letní a zimní varianty propan-butanu, dojít ke změně kódu nomenklatury skladovaného LPG z kódu 2711 12 na kód 2711 13 nebo naopak, a to v závislosti na poměrech, v jakých jsou uvedené LPG míseny.

I přes změnu kódu nomenklatury však v daném případě nedochází ke změně sazby spotřební daně. Sazby spotřební daně LPG se odvíjí od účelu použití daného LPG (viz § 45 odst. 1 písm. e), f) a g) zákona o spotřebních daních ve vazbě na § 48 odst. 1). LPG spadající pod kód nomenklatury 2711 12 11 až 2711 19, které jsou určeny pro výrobu tepla a jsou tudíž předmětem daně dle § 45 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních, podléhají sazbě daně ve výši 0 Kč dle § 48 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Z uvedeného vyplývá, že změna kódu nomenklatury LPG nemá vliv na výši daňové povinnosti vážící se k danému minerálnímu oleji. Současně, změna kódu nomenklatury LPG nemá vliv na jiné povinnosti vyplývající ze zákona o spotřebních daních, které se k danému LPG váží.

Z výše uvedeného vyplývá, že pokud popsané mísení LPG určeného k výrobě tepla, ke kterému dojde v zásobníku, nebude považováno za „výrobu“ ve smyslu ustanovení § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních, nemůže předmětné nakládání s danými LPG v žádném případě vést ke krácení daně. Naopak, zahrnutí popsaného nakládání s LPG pod pojem „výroba“ ve smyslu § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních povede k nutnosti provádět takové mísení výhradně v daňovém skladu, resp. mísení ke kterému dojde mimo daňový sklad bude považováno za závažné porušení podmínky stanovené zákonem o spotřebních daních dle § 19 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Navíc, v takovém případě výroba mimo daňový sklad povede ke vzniku povinnosti dané osoby (jedno, zda právnické či nepodnikající fyzické) registrovat se jako plátce spotřební daně z minerálních olejů s povinností podávání daňového přiznání ve vztahu k vyrobené směsi vždy ke dni, který následuje po dni smísení (tzn. dni výroby). Přičemž daňová povinnost vykázaná v daném daňovém přiznání bude vždy nulová (s ohledem na sazbu daně nula v případě LPG určených pro výrobu tepla).

S ohledem na výše uvedené považujeme zahrnutí popsané situace pod pojem „výroba“ ve smyslu ustanovení § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních za zcela formalistické uplatňování zákona v míře, která nevede k zajištění výběru daně ve správné výši, ale která naopak zcela neúměrným způsobem zatěžuje jak samotné spotřebitele daných LPG, ale i správce daně. Přičemž ve svém důsledku vede k odčerpání zdrojů určených na správu daně ze státního rozpočtu, a nikoliv k zajištění výběru daně ve správné výši, či k zabránění možnému daňovému úniku či vyhnutí se dani.

S ohledem na výše uvedené navrhuje přijmout následující závěr.

Závěr č. 5

Mísení zkapalněného LPG určeného pro výrobu tepla v zásobnících nebo jiných skladovacích zařízeních nespadá pod pojem výroba ve smyslu § 3 odst. 1 písm. r)

zákona o spotřebních daních, a to ani v případě, že dojde ke smísení zkapalněných LPG s různými kódy nomenklatury v důsledku čehož má výsledná směs jiný kód nomenklatury než jeden LPG, který byl použit pro vznik směsi.

Stanovisko GŘC:

Generální ředitelství cel souhlasí se závěry č. 1 až 3 k problematice spotřebních daní uvedenými v daném podkladovém materiálu.

Z obsahového hlediska upozorňujeme, že v materiálu není k dané problematice žádný závěr č. 4.

V uvedeném podkladovém materiálu je k problematice vymezení pojmu „výroba“ při mísení zkapalněných ropných plynů vyjádřen Závěr č. 5:

„Mísení zkapalněného LPG určeného pro výrobu tepla v zásobnících nebo jiných skladovacích zařízeních nespadá pod pojem „výroba“ ve smyslu § 3 odst. 1 písm. r) zákona o spotřebních daních, a to ani v případě, že dojde ke smísení zkapalněných LPG s různými kódy nomenklatury, v důsledku čehož má výsledná směs jiný kód nomenklatury než jeden LPG, který byl použit pro vznik směsi.“

Generální ředitelství cel s uvedeným Závěrem č. 5 nesouhlasí.

Především je nezbytné rozlišit způsob, jakým subjekt se zkapalněnými ropnými plyny (dále jen „LPG“) nakládá. Prvotně se vyjádříme k situaci, kdy subjekt LPG nakupuje ve volném daňovém oběhu, za účelem jeho dalšího prodeje.

V případě mísení samotného čistého propanu a butanu, případně při mísení letní a zimní varianty směsi propan-butanu, **dochází ke změně kódu nomenklatury** skladovaného LPG z kódu nomenklatury 2711 12 na kód 2711 13 nebo naopak, a to v závislosti na poměrech, v jakých jsou uvedené LPG míseny, a to nejméně u částí vstupních surovin (části LPG).

Uvedený proces mísení je podle § 3 odst. 1 písm. r) bod 3. zákona o spotřebních daních považován za výrobu. Z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury.

Pokud dojde (buť ve volném daňovém oběhu) u minerálního oleje mísením ke změně kódu nomenklatury, **jedná se o výrobu** – přestože by se jednalo o LPG s předmětem daně podle § 45 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních – pro výrobu tepla s nulovou sazbou SPD.

Subjekt nakupující LPG za účelem jeho dalšího prodeje je povinen (mimo jiné) vést evidenci o přijatých a prodaných LPG a k prodejm (dopravám) vystavit odpovídající doklady o prodeji, případně doklady o dopravě. Pokud prodané množství jednoho druhu LPG neodpovídá jeho nákupu, může toto vést k vyměření daně (viz rozsudek Krajského soudu v Ostravě č. 65 Af 51/2015 – 117, rozsudek NSS č. 7 Afs 209/2017 – 30, usnesení Ústavního soudu II.ÚS 3617/17 ze dne 24.4.2018). Rovněž nelze přehlédnout, že je nežádoucí, aby kupující obdržel LPG nejasného složení, ke kterému by nahodilé mísení nepochybně vedlo (nezbytnost používat při nižších teplotách zimní směs je právě důvodem používání letních a zimních směsí).

Výroba minerálních olejů (včetně mísení LPG, při kterém dochází ke změně KN) tak **musí probíhat** podle § 19 odst. 3 zákona o spotřebních daních v podniku na výrobu vybraných výrobků (v daňovém skladu).

GŘC není oprávněno výkladem povolit výrobu (mísení LPG – změna KN) mimo daňový sklad. Změna tohoto stavu je možná jen změnou zákona o spotřebních daních, např. úpravou obdobnou k mísení uvedenému v § 45 odst. 12 písm. b) zákona o spotřebních daních.

Účel použití, který odlišuje předměty daně podle § 45 písm. e), f) nebo g) zákona o spotřebních daních, na tuto skutečnost nemá vliv. Účel použití ovlivňuje především předmět daně, a s ním pak spojenou sazbu spotřební daně.

Subjekty, mj. držitelé povolení podle § 60 odst. 1 zákona o spotřebních daních, které nakupují na daňovém území ČR ve volném daňovém oběhu **za účelem dalšího prodeje** různé druhy LPG (různé druhy LPG myšleno stejný předmět daně, stejný účel použití, ale s různým KN), které chtějí různé druhy LPG společně skladovat, a nechtějí si zřizovat daňový sklad, musí zajistit své skladovací zařízení tak, aby zde nedocházelo k mísení těchto různých LPG (nedocházelo k výrobě minerálních olejů). Například před nákupem zimní směsi LPG doprodat směs letní apod. (s výjimkou technologicky opodstatněných důvodů, např. v případě nevyčerpatelných zbytků, jejichž množství by však mělo být minimální).

K uvedené problematice dále uvádíme, že **výhradně u konečných spotřebitelů LPG (fyzických i právnických osob)**, tj. **za předpokladu**, že toto LPG **dále neprodávají**, ale sami jej k danému účelu používají, se s ohledem na smysl zákona o spotřebních daních za výrobu nepovažuje případné mísení různých druhů LPG ve skladovacích nádržích, které jsou používány k uskladnění v místě spotřeby. Jiný výklad by byl nelogický a ad absurdum by vedl k povinnosti zřizovat daňový sklad konečným spotřebitelům a přiznávat a platit spotřební daň, což nepochybně nebyl úmysl zákonodárce. Současně lze konstatovat, že touto interpretací zákona o spotřebních daních se postavení konečných spotřebitelů v žádném směru nezhoršuje.

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, naředí si alkohol apod.

Současně lze konstatovat, že celní správa nezaznamenala žádný případ, kdy by bylo vůči konečným spotřebitelům v souvislosti s mícháním LPG (zdaněnými stejnou sazbou daně) v jimi užívaných nádržích postupováno odlišně.