

**ZÁPIS Z JEDNÁNÍ KOORDINAČNÍHO VÝBORU**  
**S KOMOROU DAŇOVÝCH PORADCŮ ČR ZE DNE 15. 3. 2023**

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 15. 3. 2023**

**Daň z příjmů**

**603/25.01.23 Vytvoření a využití ztráty u neziskové organizace..... 2**  
Předkládá: RNDr. Petr Beránek, daňový poradce, č. osv. 803

**PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU KE DNI 15. 3. 2023**

**Spotřební daně**

**604/15.03.23 Prodej (vč. přeprave) a převod lihu obecně denaturovaného,  
přiboudliny a lihu ve výrobcích vyrobených z lihu denaturovaného podle  
zvláštního právního předpisu ..... 5**  
Předkládají: Ing. Pavla Polanská, daňový poradce, č. osv. 4293  
Mgr. Milan Tomíček, daňový poradce, č. osv. 1026

## NEUZAVŘENÝ PŘÍSPĚVEK Daň z příjmů

### 603/25.01.23 Vytvoření a využití ztráty u neziskové organizace

Předkládá: RNDr. Petr Beránek, daňový poradce, č. osv. 803

#### 1. Účel příspěvku

Poplatníky daně z příjmů právnických osob lze rozdělit na poplatníky, kteří byli založeni za účelem dosahování zisku (převážně obchodní společnosti) a poplatníky, kteří nebyli založeni za účelem dosahování zisku (dále jen neziskové organizace).

Cílem tohoto příspěvku je snížení nejistoty u poplatníků a pracovníků správce daně v oblasti vytváření a využití ztráty u neziskových organizací.

#### 2. Popis situace

Neziskové organizace se dle § 17a zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP) dělí na veřejně prospěšné poplatníky (VPPO) a ostatní neziskové organizace, které nejsou VPPO. Veřejně prospěšné poplatníky pak dle způsobu stanovení základu daně lze rozdělit na poplatníky, u kterých se stanovuje základ daně dle § 18a odst. 5 ZDP (dále „poplatníky se širokým základem daně“; rozebráno v části 2.1) a ostatní veřejně prospěšné poplatníky, jejichž základ daně se stanovuje dle § 18a odst. 1 ZDP (dále „poplatníky s úzkým základem daně“; rozebráno v části 2.2). Neziskové organizace, které nejsou veřejně prospěšným poplatníkem lze rozdělit na ty, jejichž základ daně se určuje speciálním způsobem dle § 18 odst. 4 nebo 5 (společenství jednotek dále jen SVJ – rozebráno v části 2.4 a zdravotní pojišťovny) a všechny ostatní, jejichž základ daně se stanovuje standardním způsobem (např. profesní komory, rodinné fundace, bytová družstva a další; rozebráno v části 2.3). Zdravotními pojišťovnami se tento příspěvek nezabývá.



+

## 2.1 Veřejně prospěšný poplatník se širokým základem daně

Dle § 18a odst. 5 zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP) takzvaní veřejně prospěšní poplatníci se širokým základem daně (tedy vysoké školy, veřejné výzkumné instituce, obecně prospěšné společnosti, ústavy a poskytovatele zdravotních služeb nezávisle na právní formě) zdaňují obecně veškeré své příjmy a na snížení základu daně mohou využít veškeré své výdaje, pokud ZDP neurčuje (např. v § 25) jinak. Vzhledem k tomu, že cílem těchto poplatníků není dosahovat ze své činnosti zisku, je možné a dokonce běžné, že dosahují ztráty a to nejen z účetního, ale i z daňového hlediska (tj. dle § 38n ZDP). Přitom za poskytovatele zdravotních služeb se považuje veřejně prospěšný poplatník, který má oprávnění dle zákona č. 372/2011 Sb. i když poskytování zdravotních služeb je u něj činnost rozsahem nevýznamná a poplatník tuto činnost neuvádí v daňovém přiznání v bodě 13 – Hlavní převažující činnost poplatníka (tudíž tato informace není z daňového přiznání zřejmá).

Poplatník se širokým základem daně, který vytvoří ztrátu, ji může s výjimkou uvedenou v následujícím bodě dle § 34 odst. 1 ZDP využít v předchozích 2 a v následujících 5 zdaňovacích obdobích resp. se může této ztráty do budoucna vzdát.

### 2.1.1 OPS, která není poskytovatelem zdravotních služeb ani vysokou školou

Specifické postavení má obecně prospěšná společnost, která není poskytovatelem zdravotních služeb dle zák. č. 372/2011 Sb. ani vysokou školou dle zák. č. 111/1998, která nemůže dle § 34 odst. 3 ZDP ztrátu vytvořenou v jiném období uplatnit jako odčitatelnou položku v jiném období. To však neznamená, že nemůže daňovou ztrátu vytvořit (a případně ji též využít po té, co se stane poskytovatelem zdravotních služeb nebo se transformuje na ústav).

## 2.2 Veřejně prospěšný poplatník s úzkým základem daně

Základ daně u veřejně prospěšného poplatníka s úzkým základem daně je vlastně součtem „díličího základů daně“ z vedlejší činnosti (přesněji podnikatelské činnosti v rámci vedlejší činnosti) a „díličích základů daně“ z těch druhů nepodnikatelské činnosti (většinou hlavní činnosti), které byly provozovány v daném období se ziskem. Příjmy ze ztrátových druhů nepodnikatelské (hlavní) činnosti se obecně dle § 18a odst. 1 písm. a) ZDP nezdaňují, nemohou tedy generovat daňovou ztrátu.

Pokud však součástí hlavní, nepodnikatelské činnosti jsou příjmy z pronájmu nebo reklamy, bude tento příjem dle § 18a odst. 2 ZDP předmětem daně nezávisle na tom, zda související výdaje převyšují příjmy či nikoliv a je možné dosáhnout daňové ztráty i v rámci hlavní činnosti poplatníka s úzkým základem (i když je tato skutečnost málo pravděpodobná a nenastane často).

Příjmy z vedlejší činnosti u veřejně prospěšného poplatníka s úzkým základem daně podléhají zdanění a to nezávisle na tom, zda vedlejší činností je podnikání (a je tudíž provozována za účelem dosahování zisku) anebo není. Dosažení daňové ztráty z vedlejší činnosti veřejně prospěšného poplatníka s úzkým základem daně je tedy možné.

Celkově tedy veřejně prospěšný poplatník s úzkým základem daně může dosáhnout daňové ztráty (a to i v případě, že neprovozuje vedlejší činnost) a tuto ztrátu může dle § 34 odst. 1 ZDP využít, resp. se může této ztráty do budoucna vzdát.

### 2.3 Nezisková organizace, která není veřejně prospěšným poplatníkem

Poplatníci, kteří nebyli založeni za účelem dosahování zisku a kteří nejsou veřejně prospěšným poplatníkem dle § 17a odst. 2 ZDP (např. profesní komory, bytová a sociální družstva), zdaňují obecně veškeré své příjmy a na snížení základu daně mohou využít veškeré své výdaje, pokud ZDP neurčuje jinak. Tito poplatníci mohou běžně dosáhnout daňové ztráty a mohou tuto ztrátu dle § 34 odst. 1 ZDP využít, resp. se mohou této ztráty do budoucna vzdát.

### 2.4 SVJ

Společenství vlastníků jednotek založená dle § 1194 zák. 89/2012 Sb. občanský zákoník i vzniklá dle § 9 zák. č. 72/1994 Sb. o vlastnictví bytů zdaňují dle § 18 odst. 2 písm. f) ZDP mimo jiné příjmy z přijatých sankčních úroků a obdobných plateb, kurzové zisky, příjmy z prodeje nepotřebného majetku a z nájmu jednotek, které vlastní. V některých případech mohou související výdaje přesáhnout příjmy. I když vytvoření daňové ztráty u těchto poplatníků není pravděpodobné, zcela vyloučené obecně není.

Uvedené případy pokrývají všechny možné typy neziskových organizací, tak jak byly v úvodu rozděleny (s výjimkou ZP). U všech typů bylo ukázáno, že daný typ může dosáhnout ztráty a to i v případě poplatníka s úzkým základem daně, který nevykonává podnikatelskou činnost.

### 3. Závěr

**Kterýkoliv poplatník, který nebyl založen za účelem dosahování zisku (s výjimkou zdravotních pojišťoven, které nejsou předmětem tohoto příspěvku), může vytvořit daňovou ztrátu. Přitom skutečnost, zda daňová ztráta vykázaná v daňovém přiznání je stanovena v souladu s ustanoveními ZDP či nikoliv není možné jednoznačně stanovit pouze z údajů tvrzených v daňovém přiznání. Vytvořenou ztrátu může poplatník, který nebyl založen za účelem dosahování zisku (s výjimkou obecně prospěšné společnosti, která není poskytovatelem zdravotních služeb dle zák. č. 372/2011 Sb. ani vysokou školou dle zák. č. 111/1998) uplatnit v jiném zdaňovacím období resp. se jí vzdát za stejných podmínek jako u obchodní společnosti.**

Dovolujeme si požádat o vyjádření názoru Generálního finančního ředitelství k výše uvedenému závěru a současně navrhneme tento závěr vhodně publikovat.

#### **Stanovisko GFR:**

***Souhlas se závěrem předkladatele, že poplatník, který není založen za účelem dosahování zisku, může ze své činnosti vytvořit a uplatnit daňovou ztrátu při dodržení podmínek stanovených v ZDP zejména v závislosti na typu poplatníka, ustanoveních upravujících předmět daně z příjmů a podmínek stanovených pro vznik a uplatnění daňové ztráty (viz § 17a, § 18a, § 34, § 38n, § 38na ZDP.***

## **NOVÝ PŘÍSPĚVEK** **Spotřební daně**

### **604/15.03.23 Prodej (vč. přeprave) a převod lihu obecně denaturovaného, přiboudliny a lihu ve výrobcích vyrobených z lihu denaturovaného podle zvláštního právního předpisu**

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

Cílem příspěvku je sjednotit podmínky uplatnění osvobození dle § 71 písm. e) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném od 13. 2. 2023 (dále jen „zákon o spotřebních daních“) u převodu, či prodeje (vč. přeprave) lihu obecně denaturovaného, přiboudliny a lihu ve výrobcích, které jsou vyrobeny z lihu denaturovaného podle zvláštního právního předpisu. Příspěvek se týká uvedeného lihu, který byl uveden do volného daňového oběhu a je na daňovém území České republiky dodáván, či prodáván (ev. přepraven) v nezměněném stavu.

Tento příspěvek částečně navazuje na závěry vyplývající z dříve uzavřených KOOV 508/13.09.17 - Prodej lihu v látkách určených k aromatizaci potravin a KOOV 554/20.11.19 - Možnosti dalšího prodeje (přeprave) osvobozeného lihu, resp. výrobků, které obsahují líh osvobozený od harmonizované spotřební daně.

#### **I. Prodej lihu obecně denaturovaného**

Lihem obecně (neboli plně) denaturovaným se rozumí líh, který byl denaturován v souladu s Nařízením Komise (ES) 3199/93 o vzájemném uznávání postupů úplné denaturace lihu pro účely osvobození od spotřební daně (dále jen „Nařízení 3199/93“) a to buď tzn. evropskou denaturační směsí, nebo denaturačními prostředky uznanými jednotlivými členskými státy pro obecnou denaturaci.

Líh obecně denaturovaný je dle ustanovení § 71 písm. e) zákona o spotřebních daních osvobozen od spotřební daně vždy, bez ohledu na to, k jakému účelu a kým je tento líh použit, ev. spotřebován. Jedinou podmínkou osvobození tak je, že se musí jednat o líh denaturovaný dle pravidel pro obecnou denaturaci daných Nařízením 3199/93.

Návazně, líh obecně denaturovaný osvobozený od daně podle § 71 písm. e) lze přijímat a užívat bez povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně (viz § 73 odst. 1 zákona o spotřebních daních). Zákaz dalšího prodeje lihu, který vychází z § 73 odst. 2 zákona o spotřebních daních, se týká pouze lihu osvobozeného od daně, který byl přijat a užit na základě povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně. Tento zákaz se tudíž neuplatní na líh obecně denaturovaný. Z textace tohoto ustanovení lze rovněž dovodit, že sám zákon o spotřebních daních předpokládá ve vybraných případech přeprave lihu osvobozeného od daně.

Jak také vyplývá z pozitivního vymezení případů, kdy je nutno v souladu s § 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních uplatnit písemně nárok na osvobození od daně, tento nárok se neuplatňuje u lihu osvobozeného od daně dle § 71 písm. e) zákona o spotřebních daních.

Obecná právní úprava týkající se uplatnění nároku na osvobození od daně vycházející z § 12 zákona o spotřebních daních a úprava týkající se přijímání a užívání vybraných výrobků osvobozených od daně upravená v § 13 zákona o spotřebních daních se tedy v případě prodeje osvobozeného lihu obecně denaturovaného neuplatní, neboť speciální ustanovení uvedená v části třetí hlava II zákona o spotřebních daních, která upravuje daň z lihu a je speciální právní úpravou k obecné úpravě vyplývající z § 12 a 13 zákona o spotřebních daních, stanoví jinak, jak je uvedeno výše.

S ohledem na výše uvedené je možné, při uvedení tohoto lihu do volného daňového oběhu uplatnit osvobození od spotřební daně, např. při prodeji lihu obecně denaturovaného osobě, která není držitelem povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně, a to nehledě na to, že jej tato osoba nakupuje za účelem dalšího prodeje v rámci distribučního řetězce. Uplatnění osvobození není podmíněno ani písemným uplatněním nároku na osvobození kupujícím před odebráním daného lihu. Vzhledem k tomu, že ani další vydání, či převod takto osvobozeného lihu na jinou osobu není vázán na další podmínky, je namísto uplatnit tento postup v libovolně strukturovaném řetězci navazujících nákupů a prodejů lihu obecně denaturovaného na daňovém území České republiky, tzn. v případě, kdy je tento líh prodáván mezi distributory i v případě jeho prodeje distributorem konečnému spotřebiteli.

Tomuto postupu svědčí i závěry výše zmiňovaných KOOV.

KOOV 508/13.09.17 se zabýval výkladem pojmu uživatel, a to mj. ve vztahu k prodeji lihu v látkách určených k aromatizaci potravin a obecně ve vazbě na líh osvobozený z jakéhokoliv důvodu. Uživatelem dle § 3 odst. 1 písm. i) zákona o spotřebních daních rozumí právnická nebo fyzická osoba, která přijímá a užívá, případně podle § 52a a 53 prodává dalšímu uživateli, vybrané výrobky osvobozené od daně.

MF a GŘC ve svém stanovisku ke KOOV 508/13.09.17 podaly obšírný výklad pojmů „přijímá a užívá“, se kterými pracuje definice uživatele. Ve svém stanovisku MF a GŘC dospěly mj. k závěru, že slovo „užívá“ ve výše uvedené definici uživatele lze vyložit jako „spotřebovává“. Uživatelem je tedy dle uvedeného závěru pouze ten subjekt, který zamýšlí vybraný výrobek nejen přijmout, ale i užít. Přičemž další prodej není užitím, protože s dalším prodejem se nepojí spotřeba.

Návazně se pojmem „uživatel“ zabýval KOOV 554/20.11.19 - Možnosti dalšího prodeje (přeprdeje) osvobozeného lihu, resp. výrobků, které obsahují líh osvobozený od harmonizované spotřební daně. Ve vztahu k výkladu pojmu „uživatel“ se MF a GŘC vyjádřily v tom smyslu, že je nutné zejména rozlišovat mezi uživatelem ve smyslu zákona o spotřebních daních a mezi spotřebitelem. Při vymezení uživatele se vyjádření MF a GŘC omezilo výhradně na situaci prodeje lihu osvobozeného dle § 71 písm. a), c), d), f) a i) zákona o spotřebních daních, tedy na situace, kdy je uplatnění podmíněno povolením k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně na straně kupujícího a dále mj. písemným uplatněním nároku na osvobození u prodávajícího před dodáním lihu. Jednalo se tedy o situace v tomto smyslu zcela odlišné od prodeje lihu, který je osvobozen dle § 71 písm. e) zákona o spotřebních daních.

MF a GŘC dále v uvedeném KOOV dospěly k závěru, že pokud jsou výrobky vyrobené z lihu osvobozeného od daně (v daném KOOV je používán příklad čokoládových bonbónů a lihu v léčivech) distribuovány v obchodním řetězci pro prodej konečnému

spotřebiteli, případně přímo konečnému spotřebiteli, nelze hovořit o přeprodeji mezi uživateli. Zároveň uvedly, že obdobně se postupuje právě také u lihu obsaženého v léčivech osvobozeného také podle § 71 písm. b) zákona o spotřebních daních nebo lihu osvobozeného podle § 71 písm. e) zákona o spotřebních daních.

Osoba, která nakupuje líh osvobozený dle § 71 písm. e) zákona o spotřebních daních za účelem jeho dalšího prodeje by tak neměla být považována za uživatele, neboť tato osoba daný líh nespotřebovává, tzn. ani jej v souladu se závěry MF a GŘC neužívá.

Zároveň nelze za uživatele považovat ani osobu, která líh osvobozený dle § 71 písm. e) zákona o spotřebních daních skutečně spotřebuje v postavení konečného spotřebitele (tzn. například motorista, který použije líh obecně denaturovaný jako nemrznoucí kapalinu do ostříkovačů), neboť tato osoba je v postavení pouhého konečného spotřebitele, obdobně jako je jím zákazník v případě čokoládových bonbónů nebo léčiv, jak vyplývá ze závěru KOOV 554/20.11.19.

Jakýkoli jiný výklad by byl také v rozporu s argumenty a závěry obsaženými v rozsudku Soudního dvora EU C-332/21 ve věci společnosti Quadrant Amroq Beverages SRL, který byl zveřejněn dne 22. prosince 2022 (dále jen „Rozsudek“).

Předmětem sporu, ke kterému se Soudní dvůr EU vyjadřoval, je aplikace podmínek, za kterých mohou být osvobozeny od spotřební daně přísady mající skutečný obsah alkoholu přesahující 1,2 % objemových, a které jsou určeny k přípravě nealkoholických nápojů.

Toto osvobození od spotřební daně, stejně jako případy uvedené v § 71 odst. e) zákona o spotřebních daních, vyplývá z čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83. Argumenty a závěry v tomto Rozsudku tedy lze do značné míry aplikovat i na prodej lihu obecně denaturovaného (neboli plně denaturovaného) lihu.

*Jak je uvedeno v bodě 46 Rozsudku, „Soudní dvůr již rozhodl, že osvobození výrobků uvedených v čl. 27 odst. 1 směrnice 92/83 od spotřební daně představuje zásadu a odmítnutí tohoto osvobození výjimku a že možnost přiznaná členským státům tímto ustanovením, aby stanovily podmínky za účelem „zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto úlev a předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu“, nemůže zpochybnit bezpodmínečnou povahu povinnosti osvobození stanovené v uvedeném ustanovení“.*

Jedná se tedy o bezpodmínečné osvobození, a jak dále vyplývá z Rozsudku, členské státy musí doložit objektivní a ověřitelné skutečnosti svědčící o existenci závažného nebezpečí daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu (viz čl. 62 a 63 Rozsudku), jestliže odmítají toto osvobození poskytnout.

*„62 Z toho vyplývá, že v rámci využití této možnosti přísluší dotyčnému členskému státu uvést konkrétní, objektivní a ověřitelné skutečnosti svědčící o existenci závažného nebezpečí daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu a že podmínky stanovené tímto členským státem na základě této možnosti, která je mu přiznána, nesmějí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení uvedeného cíle (rozsudek ze dne*

9. prosince 2010, *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, bod 52 a citovaná judikatura).

63 V důsledku toho nemohou členské státy uplatnění osvobození od daně stanovené v čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83 vázat na splnění podmínek, u nichž není na základě konkrétních, objektivních a ověřitelných skutečností prokázáno, že jsou nezbytné pro zajištění správného a jednoznačného uplatňování tohoto osvobození od daně a pro předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu (obdobně viz rozsudek ze dne 9. prosince 2010, *Repertoire Culinaire*, C-163/09, EU:C:2010:752, bod 53).“

Vzhledem k tomu, že odstranění denaturačních prostředků z obecně denaturovaného lihu je velice technicky náročný a finančně nákladný proces, jeho osvobození by nemělo vést k daňovým únikům a osvobození od spotřební daně by mělo být bezpodmínečné.

Nemožnost osvobodit dodání obecně denaturované lihu za účelem jeho dalšího přeprave by bylo také ale hlavně v rozporu s cíli, které osvobození stanovená směrnicí 92/83 sledují. Jak vyplývá z bodu 47 Rozsudku, „Cílem, který osvobození stanovená směrnicí 92/83 sledují, je zejména vyloučit dopad spotřebních daní u alkoholu jako meziprojektu, který je obsažen v jiných spotřebních nebo průmyslových výrobcích“.

Podobně, jako je v bodě 49 Rozsudku uvedeno ve vztahu k lihu určenému k aromatizaci, i zákaz přeprave osvobozeného obecně denaturovaného lihu by znemožnil dosažení výše uvedeného cíle, který osvobození stanovená směrnicí 92/83 sledují.

„49 Jak uvedl generální advokát v bodě 33 svého stanoviska, pokud by měl převážit výklad zastávaný příslušným daňovým orgánem shrnutý v bodě 24 tohoto rozsudku, znamenalo by to, že líh určený k výrobě takových přísad by byl osvobozen od spotřební daně, zatímco líh již obsažený v těchto přísadách nikoli. Vedlo by to k nesoudržnému výsledku, a sice že by poté, co by byl líh osvobozen od daně ve fázi, kdy je určen k použití při výrobě přísad, tento líh opět podléhal spotřební dani, jakmile by byl použit k výrobě těchto přísad. Takový výsledek by neumožnil dosažení cíle, kterým je vyloučení dopadu spotřebních daní na alkohol používaný k výrobě přísad pro přípravu nealkoholických nápojů s obsahem alkoholu nepřesahujícím 1,2 % objemových.“

A v neposlední řadě je nutno uvést i závěry Soudního dvora k otázce č. 3.

„69 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na třetí otázku odpovědět tak, že čl. 27 odst. 1 písm. e) směrnice 92/83 musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která podmiňuje poskytnutí výhody osvobození od daně hospodářskému subjektu, který na jeho území uvádí na trh výrobky zakoupené od prodejce nacházejícího se na území jiného členského státu, v němž jsou výrobky vyráběny, propuštěny ke spotřebě a osvobozeny od spotřební daně podle tohoto ustanovení, tím, že má tento subjekt postavení registrovaného příjemce a tento prodejce má postavení oprávněného skladovatele, ledaže z konkrétních, objektivních

*a ověřitelných skutečností vyplývá, že tyto podmínky jsou nezbytné pro zajištění správného a jednoznačného uplatňování tohoto osvobození od daně a pro předcházení daňovým únikům, vyhýbání se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu.“*

Vzhledem k tomu, že by u obecně denaturovaného lihu nemělo hrozit riziko jeho zneužití, není dle našeho názoru možné, aby Česká republika podmiňovala uplatnění osvobození u obecně denaturovaného lihu, který je nakupován za účelem jeho dalšího prodeje tím, že tento líh bude nakupován v režimu podmíněného osvobození od daně.

### **Dílčí závěr č. 1**

Líh obecně denaturovaný je při jeho uvedení do volného daňového oběhu osvobozen od daně dle § 71 písm. e) zákona o spotřebních daních i v případě, že je tento líh dodáván či prodáván za účelem jeho dalšího prodeje.

Při následném dodání, či prodeji obecně denaturovaného lihu, který byl při jeho uvedení do volného daňového oběhu osvobozen od spotřební daně v souladu s ustanovením § 71 písm. e)<sup>1</sup> zákona o spotřebních daních, a ke kterému dojde na daňovém území České republiky, nevzniká povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit. Tato povinnost nevzniká ani na straně dodavatele, ani na straně odběratele/příjemce, neboť prodej, dodání a užití daného lihu jsou od daně osvobozeny v souladu s ustanovením § 71 písm. e) zákona o spotřebních daních. Tento závěr se uplatní bez ohledu na osobu kupujícího a bez ohledu na účel, k jakému je líh nakupován, resp. spotřebován, tzn. i v případě, že je uvedený líh nakoupen a použit pro další prodej.

Tento závěr se uplatní na dodání, či prodej obecně denaturovaného lihu uskutečněný na daňovém území České republiky bez ohledu na to, na jakém stupni obchodního řetězce je líh dodáván, či prodáván. Tento závěr se uplatní i na navazující nákupy/prodeje lihu obecně denaturovaného, realizované mezi distributory (tzn., osvobození od spotřební daně se zachová bez ohledu na počet distributorů daného lihu v obchodním řetězci) a rovněž na dodání, či prodej daného lihu posledním distributorem konečnému spotřebiteli.

### **Dílčí závěr č. 2**

Závěr vyplývající ze stanoviska MF a GŘ vyjádřený v KOOV 508/13.09.17, že „přenos osvobození na další subjekt je tedy u lihu zákonem implicitně zakázán“ se netýká prodeje lihu obecně denaturovaného. Naopak, v případě prodeje lihu obecně denaturovaného, osvobozeného od spotřební daně zákon o spotřebních daních „přenos“ osvobození daného lihu na další subjekt (či subjekty) v obchodním řetězci nijak nelimituje.

### **Dílčí závěr č. 3**

Osoba, která na území České republiky v rámci své podnikatelské činnosti prodává líh osvobozený dle § 71 písm. e) zákona o spotřebních daních nebo která takový líh

---

<sup>1</sup> Pokud je líh denaturován v souladu s požadavky na množství denaturačních prostředků stanovenými Nařízením 3199/93

nakupuje, a to pro účely jeho dalšího prodeje nebo vlastní spotřebu, není v postavení uživatele dle § 3 odst. 1 písm. i) zákona o spotřebních daních. Na tuto osobu se tudíž nevztahují ustanovení zákona o spotřebních daních, která upravují povinnosti uživatele, vč. povinnosti vedení záznamní povinnosti dle § 40 zákona o spotřebních daních.

Nehledě na výše navržené dílčí závěry jsme toho názoru, že by mělo dojít k přehodnocení dosavadního obecného přístupu k pojmu „uživatel“ ze strany Ministerstva financí a Celní správy. Dosavadní výklad pojmu „uživatel“ právě např. v případě lihu v látkách určených k aromatizaci je (jak vyplývá z Rozsudku) v rozporu s cíli, které osvobození stanovená směrnicí 92/83 sledují. Proto navrhuje i následující alternativní závěr.

#### **Alternativní dílčí závěr č. 4**

Vzhledem k závěrům uvedeným v novém rozsudku Soudního dvora EU C-332/21 je osoba, která na území České republiky v rámci své podnikatelské činnosti prodává líh obecně denaturovaný osvobozený dle § 71 písm. e) zákona o spotřebních daních nebo která takový líh nakupuje, a to pro účely jeho dalšího prodeje nebo vlastní spotřebu, v postavení uživatele dle § 3 odst. 1 písm. i) zákona o spotřebních daních, který je, s ohledem na možnost přeprave osvobozeného obecně denaturovaného lihu vyplývající ze zvláštních ustanovení § 73 zákona o spotřebních daních, oprávněn nakupovat osvobozený obecně denaturovaný líh i za účelem jeho dalšího prodeje v nezměněném stavu. V postavení uživatele tak bude každá osoba v daném obchodním řetězci. Přeprave lihu obecně denaturovaného osvobozeného od daně dle § 71 písm. e) zákona o spotřebních daních ve volném daňovém oběhu nebude ze strany správců daně sankcionován.

Ve vazbě na tento závěr Ministerstvo financí zvaží novelizaci ustanovení § 3 odst. 1 písm. i) zákona o spotřebních daních, aby odpovídalo nejnovější judikatuře Soudního dvora EU, a rovněž dalších ustanovení, která ukládají povinnosti uživateli (zejména povinnost vedení evidence dle § 40 a další) tak, aby se tyto povinnosti netýkaly lihu obecně denaturovaného osvobozeného dle § 71 písm. e) a nedocházelo tak k neúměrnému zatěžování osob, které tento líh nakupují a zároveň, aby nebylo po těchto osobách vyžadováno plnění povinností, které jsou z pohledu správy daně nadbytečné, neboť nevedou ke správnému výběru daně. Do doby, než dojde k novelizování příslušných ustanovení zákona o spotřebních daních, nebude ze strany správců daně sankcionováno neplnění daných povinností (zejména vedení evidence dle § 40 zákona o spotřebních daních) v případě lihu obecně denaturovaného osvobozeného od daně dle § 71 odst. e) zákona o spotřebních daních.

## **II. Prodej přiboudliny a výrobků vyrobených z lihu denaturovaného podle zvláštního právního předpisu**

Identická právní úprava týkající se osvobození od spotřební daně, která se týká lihu obecně denaturovaného, dopadá i přiboudlinu a na líh ve výrobcích, pokud jsou tyto výrobky vyrobeny z lihu denaturovaného podle zvláštního právního předpisu, kterým je § 10 odst. 2 zákona č. 61/1997 Sb., o lihu (dále jen „zákon o lihu“) a pokud jsou předmětem daně z lihu podle § 67 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Výrobky,

obsahující líh, jsou dle uvedeného ustanovení předmětem daně vždy, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu.

Přiboudlina a líh ve výrobcích vyrobených z lihu denaturovaného podle zvláštního právního předpisu jsou osvobozeny od spotřební daně dle ustanovení § 71 písm. e) zákona o spotřebních daních za stejných podmínek, jako líh obecně denaturovaný. Obdobně jako v případě lihu obecně denaturovaného není ani v případě prodeje přiboudliny a lihu ve výrobcích vyrobených z lihu denaturovaného podle zvláštního právního předpisu uplatnění osvobození dle § 71 písm. e) zákona o spotřebních daních podmíněno povolením k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně na straně kupujícího, ani písemným uplatněním nároku na osvobození kupujícím před odebráním lihu (viz ustanovení § 73 odst. 1 a § 72 odst. 1 zákona o spotřebních daních). Návazně, obdobně jako v případě lihu obecně denaturovaného, není uplatnění osvobození při prodeji přiboudliny a lihu ve výrobcích vyrobených z lihu denaturovaného podle zvláštního právního předpisu podmíněno splněním obecných podmínek upravených v § 12 a 13 zákona o spotřebních daních.

### **Dílčí závěr č. 5**

Závěry týkající se uplatnění osvobození od spotřební daně u lihu obecně denaturovaného uvedené výše jako dílčí závěry č. 1 až 3, popř. alternativní dílčí závěr č. 4, se plně uplatní i na nákupy a prodeje přiboudliny a lihu ve výrobcích, které jsou vyrobeny z lihu denaturovaného dle § 10 odst. 2 zákona o lihu.

### **Stanovisko Ministerstva financí a Generálního ředitelství cel:**

*S dílčími závěry č. 1, 2, 3 a 5 předloženými předkladatelem lze souhlasit v plném rozsahu s výhradou posledního odstavce v „Dílčím závěru č. 3“, který odkazuje na „Alternativní závěr č. 4“, se kterým souhlasit nelze. Uvedená problematika byla řešena na KV KDP 11-2019 a GŘC nadále zastává právní názor, že s vybranými výrobky osvobozenými podle § 71 písm. e) zákona o spotřebních daních může nakládat nikoliv uživatel definovaný v § 3 odst. 1 písm. i) zákona o spotřebních daních, ale kterýkoliv spotřebitel, který ovšem nemusí dostát povinností uloženým zákonem o spotřebních daních uživateli vybraných výrobků osvobozených od daně.*

### **Závěr z KV KDP 11-2019**

*Jak uvádí předkladatel, zastává GŘC právní názor, že uživatel, který nabytí líh osvobozený od spotřební daně z lihu dle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) není oprávněn tento líh dále prodávat za cenu bez daně, tj. osvobozený od daně, neboť tím, že jej dále prodá namísto toho, aby je sám užil, ho tímto použije k účelu jinému než osvobozenému (přičemž další prodej není považován za účel užití – viz např. 10 Afs 170/2016). Například u lihu obsaženému ve výrobcích potravinářských nebo v léčivech osvobozenému podle § 71 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních nebo lihu osvobozenému podle § 71 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních k dalšímu prodeji dále dochází zcela běžně.*

*Nejprve je nutné ujednotit, kdy se jedná o uživatele ve smyslu zákona o spotřebních daních a kdy o pouhého spotřebitele výrobků obsahujících líh osvobozený od spotřební daně. Při přijetí*

lihu osvobozeného podle § 71 odst. 1 písm. a), c), d), f) a i) zákona o spotřebních daních musí uživatel uplatnit u plátce písemně osvobození od daně, a to nejpozději před vyhotovením dokladu o uvedení lihu do volného daňového oběhu plátcem. Dále při přijetí lihu osvobozeného podle § 71 odst. 1 písm. a), d) a f) v případě přijetí zvláště denaturovaného lihu syntetického nikoliv technického a zvláště denaturovaného lihu kvasného určeného k použití pro stanovený účel, zákona o spotřebních daních, je uživatel povinen předložit povolení k přijímání a užívání lihu osvobozeného od daně. Tudiž lze dovodit souvislost mezi užíváním lihu osvobozeného od daně, tzn. vždy, kdy uživatel chce přijímat a užívat lih osvobozený od spotřební daně, je povinen tento svůj úmysl deklarovat a samozřejmě také je povinen dodržet účel užití, pro který je daný lih osvobozen. Na druhou stranu v případech uvedených v § 71 odst. 1 pod písm. b), e), g) a h) zákona o spotřebních daních se jedná o lih osvobozený bez dalšího, tudíž s ním může nakládat kdokoliv a jakkoliv. V těchto případech se proto nejedná o uživatele ve smyslu § 3 písm. i) zákona o spotřebních daních a správce daně již další osud osvobozeného lihu nesleduje.