

**M A S A R Y K O V A
U N I V E R Z I T A**

PRÁVNICKÁ FAKULTA

**Nedostatky v právní
úpravě vybraných
akcízů**

Diplomová práce

DAVID JÁNEK

Vedoucí práce: JUDr. Dana Šramková, Ph.D., MBA

Katedra finančního práva a národního hospodářství
obor Veřejná správa

Brno 2022

MUNI
LAW

Bibliografický záznam

Autor:	DAVID JÁNEK Právnická fakulta Masarykova univerzita Katedra finančního práva a národního hospodářství
Název práce:	Nedostatky v právní úpravě vybraných akcízů
Studijní program:	Veřejná správa
Studijní obor:	Veřejná správa
Vedoucí práce:	JUDr. Dana Šramková, Ph.D., MBA
Rok:	2022
Počet stran:	89
Klíčová slova:	spotřební daně, líh, alkoholické nápoje, destilát, snížená sazba daně, pěstitelské pálení

Bibliographic record

Author: DAVID JÁNEK
Faculty of Law
Masaryk University
Department of Financial Law and Economics

Title of Thesis: Deficiencies in the Legislation of Selected Excise Duties

Degree Programme: Public Administration

Field of Study: Public Administration

Supervisor: JUDr. Dana Šramková, Ph.D., MBA

Year: 2022

Number of Pages: 89

Keywords: excise duties, ethyl alcohol , alcoholic beverages, distillate, reduced rate of excise duty, fruit growers' distillation

Anotace

Předmětem této diplomové práce jsou nedostatky v právní úpravě vybraných akcíků z pohledu celního úřadu jako správce daně se zaměřením na pěstitelské pálení. Úvodní část práce je zaměřena na představení právní úpravy, charakteristiku a systém zdaňování alkoholických nápojů s důrazem na sazbu daně jako konstrukčního prvku. Kapitola pěstitelské pálení přibližuje zkoumanou materii z pohledu ekonomického i právního. Druhá část práce identifikuje slabiny stávající právní úpravy zdaňování lihu v případě pěstitelského pálení a navrhuje způsoby jejich nápravy de lege ferenda.

Abstract

The subject of this diploma thesis is the Deficiencies in the Legislation of Selected Excise Duties from the point of view of the customs office as a tax administrator with a focus on fruit growers' distillation. The introductory part of the work deals with the presentation of the legislation and of the system of taxation of alcoholic beverages with an emphasis on the tax rate as a structural element. The chapter Fruit growers' distillation provides an economic and legal view of the researched matter. The second part of the thesis identifies the weaknesses of the current alcohol tax legislation in the case of the fruit growers' distillation and suggests ways to remedy them *de lege ferenda*.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci a téma **Nedostatky v právní úpravě vybraných akcízů** zpracoval sám. Veškeré prameny a zdroje informací, které jsem použil k sepsání této práce, byly citovány v poznámkách pod čarou a jsou uvedeny v seznamu použitých pramenů a literatury.

V Brně 23. března 2022

.....
DAVID JÁNEK

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval JUDr. Daně Šramkové, Ph.D., MBA, za cenné rady, připomínky, názory a doporučení, kterými přispěla ke vzniku této práce. Neméně bych chtěl poděkovat své rodině za podporu a trpělivost při celém studiu. Díky patří též kolegům na mém pracovišti. Děkuji. D.

Obsah

Seznam obrázků	12
Seznam tabulek	13
Seznam pojmů a zkratk	14
1 Úvod	15
2 Charakteristika a systém zdaňování alkoholických nápojů v ČR	17
2.1 Sazby spotřebních daní z alkoholických nápojů a problematika snížených sazeb.....	19
2.2 Sazba daně jako konstrukční prvek spotřební daně z vína a meziproductů	20
2.3 Sazba daně jako konstrukční prvek spotřební daně z piva	21
2.4 Sazba daně jako konstrukční prvek spotřební daně z lihu.....	22
3 Pěstitelské pálení	25
3.1 Právní úprava pěstitelského pálení	28
3.2 Role pěstitele	29
3.3 Role provozovatele pěstitelské pálenice	32
3.4 Role správce spotřební daně v případě pěstitelského pálení... ..	38
4 Nedostatky právní úpravy při pěstitelském pálení	45
4.1 Nedostatky právní úpravy-postavení pěstitele.....	45
4.2 Nedostatky právní úpravy-postavení provozovatele pěstitelské pálenice	61
4.3 Nedostatky právní úpravy postavení správce daně.....	73
5 Závěr	81
Použité zdroje	88

Seznam obrázků

Obrázek č. 1 – Vývoj počtu pěstitelských pálenic v České republice

Obrázek č. 2 – Inkaso spotřební daně z lihu v rámci pěstitelského pálení

Obrázek č. 3 - Schéma výrobního dvou kotlového zařízení

Obrázek č. 4 - Schéma kontrolního lihového měřidla ZEHR, malý typ

Obrázek č. 5 - Schéma situace překročení limitního množství lihu č.1

Obrázek č. 6 - Schéma situace překročení limitního množství lihu č.2

Obrázek č. 7 - Schéma situace překročení limitního množství lihu č. 3

Obrázek č. 8 - Schéma situace překročení limitního množství lihu č. 4

Obrázek č. 9 - Schéma situace překročení limitního množství lihu č. 5

Obrázek č. 10 - Schéma situace překročení limitního množství lihu de lege ferenda

Obrázek č. 11 - Dvojitá závěra

Seznam tabulek

Tabulka č. 1 – Vybrané konstrukční prvky

Seznam pojmů a zkratk

ČR	– Česká republika
EU	– Evropská unie
l.e.	– litr etanolu (absolutního alkoholu)
hl	– hektolitr
hl.e.	– hektolitr etanolu (absolutního alkoholu)
MNP	– malý nezávislý pivovar
HPEPM	– hmotnostní procento extraktu původní mladiny
DAP 9/21	– daňové přiznání z lihu za zdaňovací období září 2021
DAP 1/22	– daňové přiznání z lihu za zdaňovací období leden 2022
PP	– provozovatel pěstitelské pálenice
% obj.	– objemové procento obsahu etanolu
ECU	– evropská měnová jednotka – předchůdce eura

1 Úvod

Svou diplomovou práci jsem se rozhodl zaměřit na nedostatky v právní úpravě vybraných akcízů z pohledu celního úřadu jako správce daně. Původním plánem bylo věnovat se několika spotřebním daním a vymezení nedostatků v jejich právní úpravě. Na radu vedoucí práce jsem navázal na poznatky ze své práce bakalářské¹ a již v obecnějším představení spotřebních daní obrátil pozornost přímo na zdaňování alkoholických nápojů, a to nejprve na otázku snížených sazeb uplatňovaných u těchto daní. Následně jsem detailněji prozkoumal jednu z nich, konkrétně daň z lihu, a vyznačil hlavní problémy spojené s regulací tzv. pěstitelského pálení. Moje praktické zkušenosti doplněné o prvotní rešerše mě vedly k přesvědčení, že právě v této oblasti se nachází řada nedokonalostí, které by bylo možné a snad i vhodné v práci rozebrat. Nečekal jsem však, že výsledkem analýz jen části regulace jediného akcízu bude identifikace tolika sporných míst, jejichž rozbor a návrhy řešení plně vystačí na celou diplomovou práci. Na základě konzultací s vedoucí práce a s ohledem na jí doporučený rozsah i další směřování textu, tedy došlo, s jejím souhlasem, k mírnému odklonu od původního zadání, kde sice bylo navrženo věnovat se jen vybraným spotřebním daním, avšak předpokládán byl rozbor daní dvou. V daném kontextu bylo následně upraveno i cílování práce:

Hlavním cílem této kvalifikační práce je identifikovat slabiny stávající právní úpravy zdanění lihu v případě tzv. pěstitelského pálení a navrhnout způsob jejich nápravy.

Současně s hlavním cílem jsem si jako cíle dílčí stanovil:

- Potvrzení či vyvrácení hypotézy: Tuzemská právní úprava zdanění lihu v případě pěstitelského pálení plně odpovídá příslušné unijní právní úpravě.
- Zodpovězení následujících otázek:
 1. Je vhodné v systému zdaňování alkoholických nápojů mít možnost uplatňovat snížené sazby daně?
 2. Nedochozí při uplatňování snížených sazeb k jejich zneužívání?

¹ JÁNEK, David. Zdaňování alkoholických nápojů [online]. Brno, 2020 [cit. 2022-03-25].

Teoretickou část práce tvoří první dvě výkladové kapitoly, které byly sestaveny částečně za využití metody řešerše a deskripce. V kapitole Charakteristika a systém zdaňování alkoholických nápojů v ČR jsou představeny akcízy dopadající na alkoholické nápoje a je podán úvodní vhled do jednoho z klíčových konstrukčních prvků daně – sazby daně, s důrazem na úpravu sazby snížené. Považuji to za potřebný základ k následným praktickým úvahám o snížené sazbě daně z lihu v případě pěstitelského pálení, zkoumání, zda rovněž daná úprava sazby nevykazuje nedostatky a zda celý nastavený systém je účelný. Kapitola Pěstitelské pálení pak přibližuje zkoumanou materii z pohledu ekonomického i právního, se zaměřením na vymezení osob pěstitele, provozovatele pěstitelské pálenice a správce daně. Právě v tomto základním členění budou následně vyhledávány a identifikovány klíčové pasáže pro část praktickou.

Praktickou částí a pomyslným těžištěm práce je nejrozsáhlejší kapitola Nedostatky právní úpravy při pěstitelském pálení, kde je provedena podrobná analýza právní úpravy a na jejím základě postupně identifikovány nedostatky regulace týkající se postavení pěstitele, provozovatele pěstitelské pálenice a také správce daně. V každém ze shora uvedených tematických okruhů se vedle vysvětlení podstaty nedokonalostí, či přímo vad právních norem, pokouším předkládat i vlastní návrhy řešení, jak dané problémy odstranit.

Závěr práce je shrnutím poznatků a pokusem o přehlednou sumarizaci nejzávažnějších vad a návrhů na cestu k jejich řešení, a to zejména cestou novelizace de lege ferenda.

Pokud jde o prameny, v teoretické části práce jsem vycházel především z platné tuzemské i unijní právní úpravy ke dni 15. 3. 2022, judikatury a relevantních časopiseckých a knižních zdrojů. V praktické části nejvíce využívám své zkušenosti správce spotřební daně, neboť správou spotřební daně se profesně zabývám od podzimu 2003, kdy se v rámci plánovaného vstupu České republiky do EU tyto daně harmonizovaly a jejich správa přešla z finančních úřadů na orgány celní správy.

2 Charakteristika a systém zdaňování alkoholických nápojů v ČR

Tato práce pojednává o nedostacích právní úpravy vybraných akcízů, proto obecné seznámení s právní úpravou spotřebních daní, charakteristikou a systémem zdaňování alkoholických nápojů spotřebními daněmi pojmu co možná nejstručněji², nicméně alespoň minimální vzhled do této problematiky považuji za nezbytný.

Alkoholické nápoje, které jsou podmnožinou vybraných výrobků³, jsou kromě všeobecné daně ze spotřeby (daň z přidané hodnoty, dále jen „DPH“) zdaňovány rovněž selektivní spotřební daní in rem⁴. Tyto spotřební daně jsou harmonizované prostřednictvím směrnic EU. Obecná úprava spotřebních daní je obsahem směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS. Daňová harmonizace spočívá ve sjednocení jednotlivých daní a komunitárních daňových systémů jednotlivých členských států EU⁵. Transpozice relevantních směrnic do právního řádu České republiky dala vzniknout zákonu č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), který nabyl účinnosti dne 1.1.2003. Tento speciální daňový zákon je základním stavebním kamenem celého systému zdaňování vybraných výrobků a do současné doby byl celkem 51 x novelizován, a to nejen z důvodů změn sazeb daní, ale také jako reakce na aktuální potřeby pro zdaňování vybraných výrobků spotřebními daněmi.

Daňová povinnost vzniká výrobou nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území EU⁶. Pokud je vybraný výrobek vyroben nebo ihned po dovozu ze třetích zemí umístěn v režimu podmíněného osvobození od

² Podrobněji jsem se touto problematikou zabýval ve své bakalářské práci.

³ RADVAN, Michal. Daně a správa daní. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2015, s. 83.

⁴ SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. Základy finančního a daňového práva. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. s. 29

⁵ ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, Teoretik. 2018. s. 34.

⁶ Viz § 8 zákona o spotřebních daních.

daně, nevzniká plátcí daně povinnost daň přiznat a zaplatit. Režim podmíněného osvobození od spotřební daně je specifický daňový režim, jehož účelem je v zásadě přiblížení daňové povinnosti od výrobce směrem ke spotřebiteli vzhledem k volnému obchodu na společném trhu EU.

Výrobu vybraných výrobků (až na výjimky) lze uskutečňovat pouze v podniku na výrobu vybraných výrobků⁷. Podnikem na výrobu vybraných výrobků se pak rozumí daňový sklad⁸. Daňový sklad lze provozovat pouze na základě pravomocného povolení k provozování daňového skladu⁹ vydaného správcem daně, které je výsledkem povolovacího řízení dle části druhé zákona o spotřebních daních. Vybrané výrobky lze v režimu podmíněného osvobození od daně dopravovat mezi daňovými sklady¹⁰ na území EU, aniž by vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

Vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit pak vzniká okamžikem uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky¹¹. Typicky se tedy jedná o vyskladnění vybraných výrobků z daňového skladu.

Plátce daně je pak provozovatel daňového skladu nebo osoba, které vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit při dovozu¹².

Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc s výjimkou dovážených vybraných výrobků. Povinnost předložit daňové přiznání za každou spotřební daň samostatně pak vzniká do 25. dne po skončení zdaňovacího období. Daň je splatná do 40. dne po skončení zdaňovacího období¹³ resp. do 55.

⁷ Viz § 19 odst. 3 zákona o spotřebních daních.

⁸ Viz § 19 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních.

⁹ Viz § 19a odst. 1) zákona o spotřebních daních.

¹⁰ Případně z daňového skladu k oprávněnému příjemci.

¹¹ Viz § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Nebo také dovozem vybraných výrobků na území české republiky, kdy tyto vybrané výrobky nejsou uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně za současného vzniku celního dluhu viz § 9 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

¹² Viz § 4 odst. 1 písm. a) a b) zákona o spotřebních daních.

¹³ Viz § 18 odst. 5 zákona o spotřebních daních.

od skončení zdaňovacího období u spotřební daně z lihu¹⁴. Spotřební daně z alkoholických nápojů jsou příjmem státního rozpočtu¹⁵.

Dalšími konstrukčními prvky spotřebních daní z alkoholických nápojů, kterými jsou předmět daně, základ daně a korekční prvky jsem se podrobněji zabýval ve své bakalářské práci, proto je zde uvedu jen pro úplnost v následující tabulce.

Tabulka č. 1 – Vybrané konstrukční prvky

	víno	pivo	líh
předmět daně	§ 93 zákona s SPD	§ 81 zákona s SPD	§ 67 zákona s SPD
typický zástupce	tiché víno, šumivé víno, vermut, portské	pivo ze sladu, ovocné pivo	líh, lihoviny, víno pivo nad 22 %
základ daně	hl	hl	hl etanolu
korekční prvky	negativní vymezení vniku povinnost daň přiznat a zaplatit u výrobce do 2000 litrů	domácí vaření piva	líh v potravinách, technické účely, léky

Zdroj: Vlastní tvorba autora.

Posledním konstrukčním prvkem spotřebních daní z alkoholických nápojů, kterým je sazba daně, se budu, vzhledem k cíli této práce zabývat podrobněji.

2.1 Sazby spotřebních daní z alkoholických nápojů a problematika snížených sazeb

Každá existence rozdílných sazeb daně s sebou přináší mnoho komplikací pro správu daně jako takové, složitější administrativu jak na straně daňových subjektů, tak na straně správců daně a v neposlední řadě také

¹⁴ Viz § 76 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

¹⁵ Viz § 6 zákona č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů.

možnost zneužití nižších sazeb daně pro nezákonné obohacení plátců. Nejtypičtějším příkladem v moderní historii České republiky je beze sporu kauza lehkých topných olejů z první poloviny devadesátých let minulého století. Rozdílnou sazbou spotřební daně u prakticky totožného produktu, kterým byla motorová nafta a lehký topný olej¹⁶ přišel stát podle některých odhadů o stovky miliard korun¹⁷. Na druhou stranu existence pouze jediné sazby, zdá se, není také ideální. Některé snížené sazby některých daní mají jistě své opodstatnění. V následujícím textu představím tedy sazby spotřebních daní, které mohou být uplatňovány při zdaňování alkoholických nápojů a pokusím se tedy odpovědět na otázky položené v úvodu této práce.

2.2 Sazba daně jako konstrukční prvek spotřební daně z vína a meziproductů

Směrnice rady 92/84/EHS ze dne 19. října 1992 o sblížení sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů (dále jen „směrnice 92/84/EHS“) stanoví členským státům uplatnit minimální výši spotřební daně u:

- Meziproductů ve výši 45 ECU¹⁸ na hektolitr výrobku,¹⁹
- tichého vína ve výši 0 ECU na hektolitr výrobku,
- šumivého vína ve výši 0 ECU na hektolitr výrobku²⁰.

Možnost uplatnění snížené sazby je pak dána článkem 9 odst. 3. směrnice 92/83/EHS u tichého a šumivého vína jehož skutečný obsah alkoholu nepřesahuje 8,5 % objemových a článkem 18 odst. 3. směrnice 92/83/EHS u meziproductů jehož skutečný obsah alkoholu nepřesahuje 15 % objemových.

Sazby daně z vína a meziproductů jsou dle § 96 zákona o spotřebních daních stanoveny takto:

¹⁶ Svým chemickým složením byla motorová nafta a lehký topný olej prakticky stejný ropný výrobek. Lišil se pouze deklarovaným účelem použití.

¹⁷ Janoušek, Artur. Loupež století s posvěcením státu: ČR přišla v kauze LTO o 100 miliard. Idnes.cz. [online]. 2019 [cit. 15.3.2022].

¹⁸ Evropská měnová jednotka, předchůdce eura.

¹⁹ Viz článek 4 směrnice 92/84/EHS.

²⁰ Viz článek 5 směrnice 92/84/EHS.

- Šumivá vína - 2.340 Kč/hl,
- tichá vína - 0 Kč/hl,
- meziprodukty - 2.340 Kč/hl.

Spotřební daň z vína a meziproduktů tedy rozlišuje tři druhy a dvě výše sazeb, ale byť je spotřební daň pro tiché víno stanovena ve výši 0 Kč/hl, nemůžeme zde hovořit o uplatnění snížené sazby daně jako takové. Jednotlivé sazby daně jsou rozlišeny podle konkrétního předmětu daně v rámci daně z vína a meziproduktů. Vymezení předmětu spotřební daně v § 93 zákona o spotřebních daních je poměrně rozsáhlé a kontury jednotlivých druhů vín a jejich zařazení do příslušné sazby daně jsou jasně definované. Pokud producent nebude účelově uvádět nepravdivé informace o složení jednotlivého druhu vína, pak prakticky není možné, aby se pro určitý druh vína účelově uplatňovala nulová sazba spotřební daně.

2.3 Sazba daně jako konstrukční prvek spotřební daně z piva

Směrnice rady 92/84/EHS stanoví členským státům uplatnit minimální výši spotřební daně z piva ve výši:

- 0,748 ECU na hektolitr/stupeň Plato, nebo
- 1,87 ECU na hektolitr/stupeň alkoholu hotového výrobku²¹.

Možnost uplatnění diferencované snížené sazby podle ročního výstavu je pak dána článkem 4 směrnice 92/83/EHS u pivovarů, jejichž výroba nepřekročí 200.000 hl piva ročně za předpokladu, že snížené sazby, které mohou poklesnout pod minimální sazbu nesmí být sníženy více než o 50 % pod základní vnitrostátní sazbu daně. Možnost uplatnění snížené sazby spotřební daně z piva má pouze malý nezávislý pivovar. Definice malého nezávislého pivovaru je pak obsahem článku 4 odst. 2. směrnice 92/83/EHS.

Sazby daně z piva jsou dle § 85 zákona o spotřebních daních stanoveny takto:

- Základní sazba - 32 Kč/hl/každé celé HPEPM²².

Snížené sazby dle velikostní skupiny podle výrobce v hl ročně:

²¹ Článek 6 směrnice 92/84/EHS.

²² Hmotnostní procento extraktu původní mladiny.

- Do 10.000 hl včetně – 16 Kč/hl/ každé celé HPEPM,
- nad 10.000 do 50.000 hl včetně – 19,20 Kč/hl/každé celé HPEPM,
- nad 50.000 do 100.000 hl včetně – 22,40 Kč/hl/každé celé HPEPM,
- nad 100.000 do 150.000 hl včetně – 25,60 Kč/hl/každé celé HPEPM,
- nad 150.000 do 200.000 hl včetně – 28,80 Kč/hl/každé celé HPEPM.

U spotřební daně z piva tedy rozlišujeme základní sazbu daně a sníženou sazbu spotřební daně z piva. Míra snížení daně je nepřímo úměrná k velikosti pivovaru podle roční produkce piva v hektolitrech. U nejmenších pivovarů je tedy sazba spotřební daně v poloviční výši vůči dani základní. Rozhodným kritériem pro možnost uplatnění snížené sazby je splnění požadavků pro definici malého nezávislého pivovaru, které jsou obsahem § 82 zákona o spotřebních daních. Nutno podotknout, že definice malého nezávislého pivovaru uvedená v § 82 zákona o spotřebních daních je jedním z výrazných nedostatků v právní úpravě zdaňování spotřební daní z piva²³, kterému se z důvodu stanoveného rozsahu této práce věnovat nebudu.

Zneužití snížené sazby spotřební daně z piva je jen těžko uskutečnitelné, protože možnost uplatnění snížené sazby není neomezená. Je vázaná přímo na roční produkci piva a na nezávislost pivovaru na jiném pivovaru. Navíc rozdíl mezi základní a maximálně sníženou sazbou daně je přesně 80 haléřů u půllitru desetistupňového piva, což jistě není nijak lákavý rozdíl na přemýšlení o jejím zneužití.

2.4 Sazba daně jako konstrukční prvek spotřební daně z lihu

Směrnice rady 92/84/EHS stanoví členským státům uplatnit minimální výši spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů jiných, než je pivo víno a meziprodukt ve výši:

- 550 ECU na hektolitr čistého alkoholu²⁴.

²³ Čermák, Martin. Malé nezávislé pivovary. CLO-DOUANE. 2022. Ročník 56. únor 2022. s 8-9.

²⁴ Článek 3 směrnice 92/84/EHS.

Sníženou sazbu spotřební daně na líh mohou dle článku 22 směrnice 92/83/EHS uplatňovat členské státy, pokud líh vyrobil malý lihovar právně a hospodářsky nezávislý na jiném lihovaru s roční produkcí do 10 hektolitrů čistého alkoholu. Snížená sazba daně nesmí být snížena o víc jak 50 % pod základní vnitrostátní sazbu. Dále mohou členské státy uplatňovat sníženou sazbu u alkoholu jehož skutečný obsah alkoholu nebude vyšší než 10 % objemových²⁵.

Dle článku 22 odst. 6a. směrnice 92/83/EHS Česká republika může²⁶ uplatňovat sníženou sazbu spotřební daně, která není nižší než 50 % základní vnitrostátní sazby spotřební daně z lihu, pro líh vyrobený pěstitelskými pálenicemi, které ročně vyrábějí více než 10 hektolitrů lihu z ovoce dodaného domácnostmi pěstitelů. Uplatnění snížené sazby se omezuje na 30 litrů ovocných destilátů vyrobených na domácnost pěstitele ročně, určených výhradně pro osobní spotřebu.

Sazby daně z lihu jsou dle § 70 zákona o spotřebních daních stanoveny takto:

- Líh obsažený ve výrobcích pod KN2207²⁷ - 32.250 Kč/hl etanolu,
- líh obsažený ve výrobcích pod KN2208²⁸ - 32.250 Kč/hl etanolu,
- líh obsažený ve výrobcích pod ostatními kódy nomenklatury²⁹ - 32.250 Kč/hl etanolu,
- líh obsažený v ovocných destilátech z pěstitelského pálení³⁰- 16.200 Kč/hl etanolu.

U spotřební daně z lihu rozlišujeme tedy základní sazbu daně a sníženou sazbu daně. Sníženou sazbu není na rozdíl od evropské právní úpravy určená pro malé nezávislé lihovary, ale pouze pro líh z pěstitelského pálení, při současném splnění podmínek stanovených zákonem o lihu. Za zmínku stojí možnost uplatnit sníženou sazbu pro pěstitele ve výši 30 litrů etanolu, což reprezentuje 60 litrů 50% destilátu³¹, byť směrnice

²⁵ Článek 22 odst. 5. směrnice 92/83/EHS.

²⁶ Společně s Polskem.

²⁷ Kód nomenklatury 2207 definuje v zásadě líh jako surovinu nebo polotovar.

²⁸ Kód nomenklatury 2208 definuje všechny lihoviny, likéry a destiláty.

²⁹ Líh obsažený ve všech ostatních výrobcích (mimo lihu jako suroviny a lihovin).

³⁰ Při současném splnění všech podmínek stanovených zákonem o lihu pro pěstitelské pálení.

³¹ Celní správa české republiky. Upozornění k pěstitelskému pálení. [online] 2022 [cit. 20.3.2022].

umožňuje toho snížení uplatnit na množství do 30 litrů ovocných destilátů³².

Spotřební daň z lihu na rozdíl od spotřební daně z piva již tvoří významnou část ceny lihoviny. U nejlevnějších lihovin je podíl spotřební daně a DPH na ceně lihoviny více jak 71 %³³.

Možnost uplatnění snížené sazby spotřební daně z lihu při pěstitelském pálení má v systému zdaňování lihovin své opodstatnění z důvodu přímé konkurence nelegálního pálení. Při použití sazby základní při pěstitelském pálení by se cenový rozdíl pálení pěstitelského a nelegálního ještě více zvětšil a nelegální pálení by se jistě pro mnohé pěstitele stalo mnohem větším lákadlem, než je tomu nyní.

Snížená sazba spotřební daně z lihu je tedy uplatňována pouze při pěstitelském pálení, což je z hlediska zdaňování natolik specifický proces, že si zcela jistě zaslouží svoji vlastní kapitolu v této práci.

³² Srovnej článek 22 odst. 6a směrnice 92/83/EHS a ustanovení § 70 zákona o spotřebních daních a § 4 odst. 6 zákona o lihu.

³³ JÁNEK, David. Zdaňování alkoholických nápojů [online]. Brno, 2020 [cit. 2022-03-25]. s. 35.

3 Pěstitelské pálení

Historie pěstitelského pálení je velmi dlouhá, první písemné zprávy o výrobě destilátů pocházejí ze 13. a 14. století. K rozvoji pálení vína a jiných kvasů došlo za vlády Jana lucemburského a Karla IV. První velkou pálenici založil v Kutné hoře král Václav IV. v roce 1400³⁴. Postupně vznikaly takzvané vinopalny, kde se vyráběly pálenky nejen z vína, ale i piva, medu, pivních kvasnic a v neposlední řadě také ze zkvašeného ovoce. Archivní záznamy dokazují, že poplatky za pálení švestek se ve Vizovicích odváděly již v 15. století³⁵.

Pěstitelské pálení je služba, v rámci které, pěstitelská pálenice vyrobí z ovoce, ovocných kvasů a vína drobných pěstitelů ovocný destilát. Výsledkem pěstitelského pálení je ovocný destilát. Tento ovocný destilát je výhradně určen ke konzumaci přímo pěstitelem a jeho domácnosti. Jiná legální možnost, jak si nechat vyrobit ovocný destilát z vlastní suroviny v České republice není možná³⁶. Poměrně často je mezi veřejností rozšířen názor, že pro vlastní potřebu je možno vyrábět svůj destilát svépomocí. To samozřejmě možné není a takovéto jednání je klasifikováno jako přestupek podle zákona o lihu za který lze uložit pokutu do výše 10.000.000 Kč³⁷. V této souvislosti je však třeba zmínit fakt, že nelegální domácí výroba ovocného destilátu je velmi silnou konkurencí pro pěstitelské pálení, byť v pochybné kvalitě těchto destilátů³⁸. Některé odhady hovoří o tom, že množství produkce nelegálně vyrobeného ovocného destilátu je srovnatelná s produkcí pěstitelských pálenic³⁹. Tím pádem nutně existuje polovina pěstitelů, kteří přednost před pěstitelským

³⁴ JÍLEK, Jan a Josef Antonín ZENTRICH. Příprava ovocných kvasů na výrobu slivovice (a ostatních pálenek): výroba slivovice a její léčivé účinky. Olomouc: Dobra & Fontána. 1999. s. 12.

³⁵ JÍLEK a ZENTRICH, 1999, op. cit., s. 12.

³⁶ Kubíčková, Marcela. Pěstitelské pálení a jeho úskalí. CLO-DOUANE. 2018. Ročník 52. listopad 2018. s. 10–11.

³⁷ Viz § 17 odst. 1 písm. i) a odst. 3 písm. c) zákona o lihu.

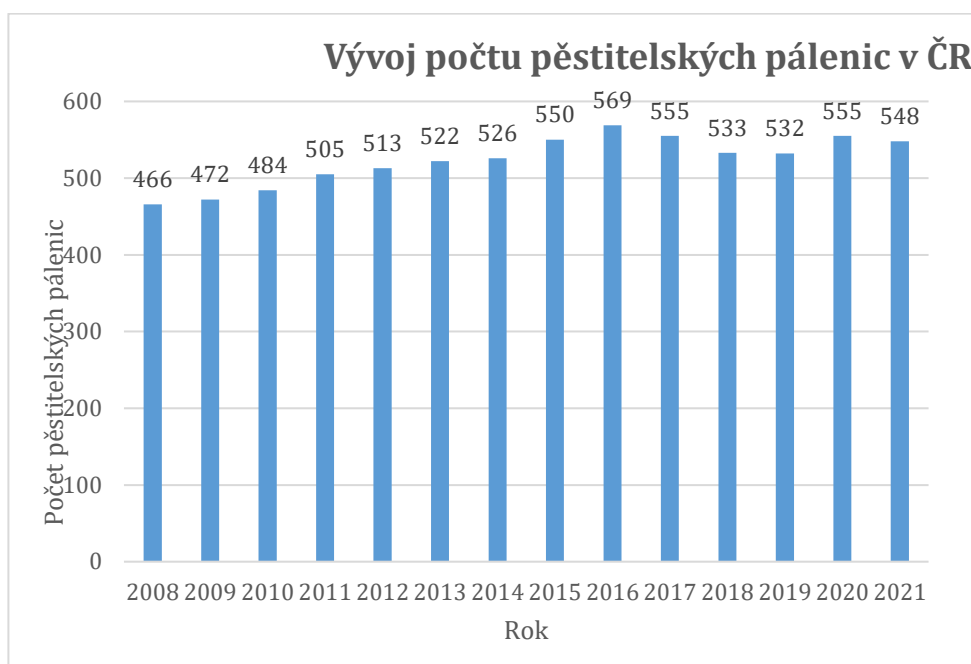
³⁸ Novák, Tomáš. Domácí výroba lihu aneb alchymie po česku. CLO-DOUANE. 2019. Ročník 53. listopad 2019. s. 12–13.

³⁹ Lidovky. Nelegální domácí pálenka teče proudem. Zvedá tak celkovou produkci až na dvojnásobek. [online] 2022 [cit. 20.3.2022].

pálení dávají domácí nelegální výrobě ovocného destilátu. Dokonce je možné konstatovat, že existují provozovatelé nelegálních pálenic, kteří produkují destilát nejen pro svoji spotřebu, ale i v množství vysoce převyšující limit pro osobní spotřebu⁴⁰.

V České republice je ke dni 10.3.2022 registrovaných a aktivních 541 pěstitelských pálenic. Vývoj počtu aktivních pěstitelských pálenic v České republice za posledních 14 let je dobře patrný z níže uvedeného grafu.

Obrázek č. 1 – Vývoj počtu pěstitelských pálenic v České republice



Zdroj: Kubíčková, Marcela. Pěstitelské pálení a jeho úskalí. CLO-DOUANE. 2018. Ročník 52. listopad 2018. s 10–11, vlastní tvorba autora

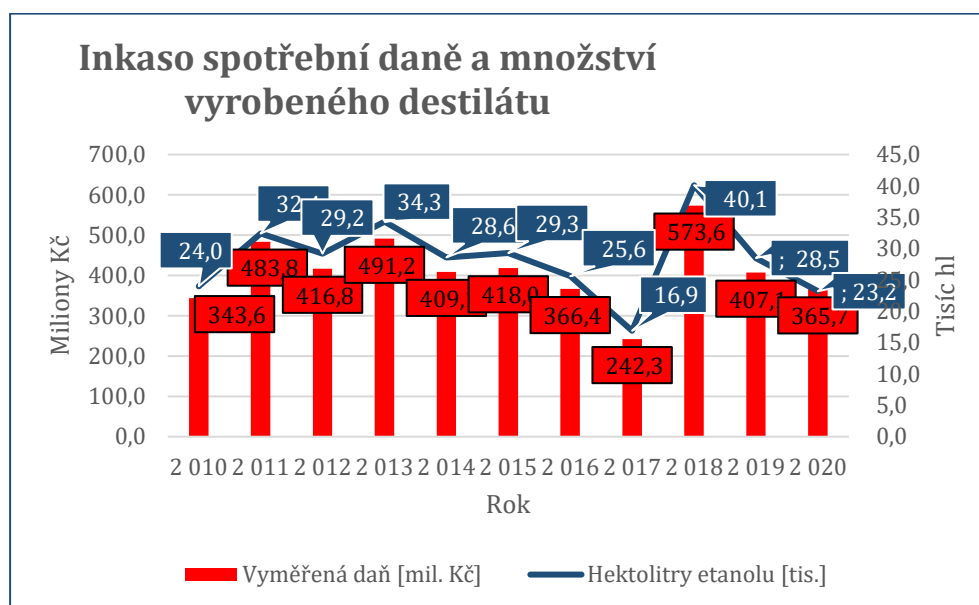
Z grafu je patrný mírný růst počtu pěstitelských pálenic do roku 2016. Od roku 2016 do současnosti se dá hodnotit počet pěstitelských pálenic v české republice za setrvalý a velmi drobně oscilující kolem čísla 540.

⁴⁰ Breicha, Emanuel. Kontrola odhalila nelegální pálenici. CLO-DOUANE. 2020. Ročník 54. únor 2020. s 4.

Z fiskálního hlediska je pohled na pěstitelské pálení následující. Inkaso spotřební daně z lihu dosáhlo v roce 2021 8,349 mld. Kč, z toho část spotřební daně odvedené pěstitelskými pálenicemi dosáhla výše 409,53 milionů Kč⁴¹. Pěstitelské pálenice odvedly tedy 4,9 % z celkového inkasa spotřební daně z lihu.

Vývoj inkasa spotřebních daní odvedených pěstitelskými pálenicemi a množství vyrobeného ovocného destilátu od roku 2010 je uveden v následujícím grafu.

Obrázek č. 2 – Inkaso spotřební daně z lihu v rámci pěstitelského pálení



Zdroj: Kubíčková, Marcela. Pěstitelské pálení a jeho úskalí. CLO-DOUANE. 2018. Ročník 52. Listopad 2018. s 10–11, vlastní tvorba autora

Z grafu je patrné, že vyměřená daň pěstitelským pálenicím osciluje mezi hodnotami cca 350 mil. Kč a 490 mil Kč. Výjimku tvoří pouze roky 2017 a 2018 způsobené nízkou úrodou ovoce v roce 2017 a následnou vyšší úrodou ovoce v roce 2018.

Dovolím si tedy tvrdit, že z fiskálního hlediska není pěstitelské pálení jako celek nijak významným zdrojem příjmů státního rozpočtu České republiky.

⁴¹ Celní správa české republiky. Rok 2021 Daň z lihu. [online] 2022 [cit. 20.3.2022].

Z hlediska systému zdaňování spotřebními daněmi je pěstitelské pálení vskutku výjimečnou činností, protože tato činnost je podmíněna celou řadou podmínek a v systému zdaňování zakládá celou řadu výjimek. Dá se říci, že pěstitelské pálení je doslova prošpikováno celou řadou zákazů, omezení a povinností nejen na straně pěstitele a provozovatele pěstitelské pálenice, ale i na straně správce daně. Jednou z významných výjimek je právě poloviční sazba spotřební daně, kterou se zdaňuje ovocný destilát vyrobený v pěstitelské pálenici pro pěstitele. Tato snížená sazba daně má však své uplatnění v systému zdaňování alkoholu, vzhledem ke konkurenci nelegálního pálení, jak jsem uvedl výše a také plní svoji regulační a částečně i fiskální funkci⁴².

3.1 Právní úprava pěstitelského pálení

Stejně jako pro všechny harmonizované spotřební daně je třeba nejdříve představit právní úpravu EU, která vymezuje společné mantinely regulace.

Právní úprava pěstitelského pálení v EU

Základní horizontální směrnici, která měla největší význam pro harmonizaci spotřebních daní byla směrnice 92/12/EHS o obecné úpravě spotřebních daní nahradila s účinností od 1.4.2010 nová směrnice 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní. Strukturální směrnice 92/83/EHS upravuje zdanění alkoholických nápojů a pro Českou republiku vymezuje uplatnění snížené sazby pro pěstitelské pálení, které omezuje na 30 litrů ovocných destilátů vyrobených na domácnost pěstitele ročně, určených výhradně pro osobní spotřebu. Směrnice 92/84/EHS o sblížení sazeb spotřebních daní pak stanovuje minimální sazby spotřebních daní.

Právní úprava pěstitelského pálení v ČR

Jak jsem již uvedl výše, výsledkem transpozice výše uvedených směrnic je zákon spotřebních daních, který je speciální daňový zákon. Dalšími

⁴² RADVAN, Michal, Petr MRKÝVKA, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Dana ŠRAMKOVÁ. Finanční právo a finanční správa-berní právo. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008. s 28-30.

relevantními právními předpisy, které upravují pěstitelské pálení jsou zejména:

- Zákon č. 61/1997 Sb. o lihu (dále jen „zákon o lihu“) – hmotně právní předpis, který zejména ve svém § 4 vymezuje podmínky pro pěstitelské pálení. Úprava § 4 se nijak dramaticky od platnosti zákona o lihu neměnila, pouze v roce 2011 bylo znění § 4 upraveno v reakci na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2.4.2009, čj. 7 Afs 95/2008 – 43, z důvodu legislativně ne zcela zdařilého řešení postupu správce daně při překročení nadlimitního množství vyrobeného pěstitelům,
- vyhláška č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu (dále jen „vyhláška MZ“) – prováděcí vyhláška k zákonu o lihu, upravuje požadavky na technické uspořádání a zabezpečení výrobního zařízení,
- vyhláška č. 150/2008 Sb., o kontrole výroby a oběhu lihu a o provedení dalších ustanovení zákona o lihu (dále jen „vyhláška MF“) – prováděcí vyhláška k zákonu o lihu, stanovuje zejména způsob výpočtu množství vyrobeného lihu a vedení evidence lihu,
- zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) - procesně právní daňový předpis, který vymezuje v obecné rovině daňové řízení. K zákonu o spotřebních daních má postavení lex generalis,
- zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu (dále jen „zákon o PZL“) – hmotně právní předpis, který negativně vymezuje povinnost značit ovocný destilát vyrobený v pěstitelských pálenicích⁴³.

3.2 Role pěstitele

Pro možnost uplatnění poloviční sazby spotřební daně z lihu na ovocný destilát je třeba, aby pěstitel splnil podmínky stanovené v § 4 odst. 4 a v § 2 odst. 1 písm. o) zákona o lihu a o splnění těchto podmínek je pěstitel povinen předložit písemné prohlášení provozovateli pěstitelské pálenice. Tyto podmínky jsou:

⁴³ Viz § 11 písm. d) zákona o PZL.

- Pěstitelem je pouze fyzická osoba,
- vypěstovala ovoce na vlastním pozemku nebo na pozemku, který je oprávněna užívat z jiného právního titulu nebo ovoce obdržela ve formě naturálního plnění. Tyto pozemky se musí nacházet pouze⁴⁴ na území České republiky,
- ovoce nesmí obsahovat jiné cizí cukernaté nebo zkvasitelné příměsi,
- pěstitel je oprávněn si nechat vyrobit v jednom výrobním období⁴⁵ nejvýše 30 litrů etanolu⁴⁶ zdaněných poloviční sazbou spotřební daně z lihu⁴⁷ v rámci společně hospodařící domácnosti⁴⁸,
- pokud dojde při výrobě k překročení výše uvedeného limitu, uplatní se na množství nad 30 litrů etanolu za jedno výrobní období sazba daně v základní výši a pěstitel je povinen toto množství odebrat ve lhůtě do 3 měsíců od jeho výroby,
- předložit provozovateli písemné prohlášení o splnění výše uvedených podmínek. Toto prohlášení musí obsahovat:
 - Jméno, příjmení, adresa trvalého pobytu a rodné číslo pěstitele,
 - stvrzení podmínek o nabytí ovoce⁴⁹,
 - stvrzení podmínek o skutečnosti, že kvas neobsahuje cizí cukernaté příměsi,
 - množství destilátu v měřících jednotkách v daném výrobním období již vyrobeného v jiné pěstitelské pálenici,
 - prohlášení o souhlasu (nesouhlasu) se smícháním vlastní suroviny se surovinami ostatních pěstitelů,

⁴⁴ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.6.2017, čj. 7 Afs 139/2016 - 24, www.nssoud.cz.

⁴⁵ Výrobní období je od 1. července do 30. června následujícího roku.

⁴⁶ Pro lepší představivost se používá průměr k 60 litrům padesátiprocentní slivovice.

⁴⁷ Viz § 70 zákona o spotřebních daních.

⁴⁸ Množstevní limit 30 litrů etanolu tedy platí ne pro jednoho pěstitele, ale pro společně hospodařící domácnost.

⁴⁹ Vlastnictví pozemku se doloží uvedením katastrálního území a obce, užívání pozemku z jiného důvodu se doloží specifikací právního vztahu, získání ovoce formou naturálního plnění se doloží potvrzením zaměstnavatele.

- prohlášení, že v případě výroby vyšší než 30 litrů etanolu si pěstitel tento destilát odebere a a uhradí za toto množství spotřební daň v plné výši⁵⁰.

Pro pěstitele dále platí zákaz prodeje ovocného destilátu⁵¹ z pěstitelského pálení a zákaz tento destilát skladovat v prostorech, ve kterém se prodávají lihoviny pro přímou osobní spotřebu⁵². Při překročení množství limitu 30 litrů etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období je klasifikováno jako porušení předpisů⁵³.

Shrnutí – aby si pěstitel mohl nechat z vlastního kvasu vyrobit ovocný destilát z daně sazbu spotřební daně z lihu sniženou na polovinu sazby základní, musí splnit výše uvedené podmínky a na takto získaný ovocný destilát dále platí výše uvedené zákazy. Výrobu ovocného destilátu pro pěstitele lze uskutečnit pouze v pěstitelské pálenici. Takto vyrobený destilát nesmí být předmětem prodeje. Výroba nadlimitního množství je kvalifikována jako porušení předpisů a nadlimitní množství vyrobeného destilátu se zdaňuje „základní“ sazbou daně⁵⁴.

⁵⁰ Viz § 70 zákona o spotřebních daních.

⁵¹ Viz § odst. 9 zákona o lihu.

⁵² V praxi velmi často nastávaly situace, kdy hostinský nebo jiný provozovatel restauračního zařízení, ve své provozovně, kde byl při kontrolní činnosti správce daně nalezen neznačený líh tvrdil, že se jedná právě o jeho soukromý destilát získaný pěstitelským pálením. Toto tvrzení velmi komplikovalo kontrolní činnost zaměřenou na kontrolu značení lihu dle zákona o povinném značení lihu, proto zákonodárce prostý zákaz prodeje „vylepšil“ i o zákaz skladování ovocného destilátu z pěstitelského pálení v provozovnách s typicky hostinskou činností.

⁵³ Viz § 17 odst. 1 písm. a) zákona o lihu.

⁵⁴ NSS ve svém rozsudku čj. 7 Afs 95/2008-43 ze dne 2.4.2009 judikoval, že překročení množství limitu nezakládá povinnost uhradit za nadlimitní množství vyrobeného lihu částku ve výši rozdílu mezi základní a sníženou sazbou z důvodu absence základní sazby daně pro destilát z pěstitelského pálení. Zákonodárce na tento judikát reagoval zákonem 95/2011 Sb., kterým s účinností od 1.1.2012 změnil znění § 70 zákona o spotřebních daních.

3.3 Role provozovatele pěstitelské pálenice

Pěstitelskou pálenici provozuje provozovatel pěstitelské pálenice na základě a za podmínek povolení Ministerstva zemědělství⁵⁵, které vydáním povolení k provozování pěstitelské pálenice schvaluje pěstitelskou pálenici jako provozovnu na výrobu potravin. Povolení správce daně, na rozdíl od ostatních výrobců lihu, v případě pěstitelského pálení není třeba žádné. Pěstitelská pálenice může vyrábět ovocný destilát pouze pro pěstitele a pouze ze surovin dodaných pěstitelem⁵⁶. Provozovatel pěstitelské pálenice je povinen o každém případě pěstitelského pálení vést evidenci, která musí obsahovat:

- Jméno, příjmení, adresa trvalého pobytu a rodné číslo pěstitele,
- písemné prohlášení pěstitele,
- množství a druh převzaté suroviny,
- množství vydaného destilátu v měřících jednotkách⁵⁷,
- datum výroby destilátu.

Tuto evidenci je povinen provozovatel pěstitelské pálenice uchovat po dobu 10 ti let od konce kalendářního roku, během něhož došlo k výrobě na destilačním zařízení. Další povinností provozovatele pěstitelské pálenice je povinnost používat k výrobě jen takové destilační zařízení, které zaručuje spolehlivé zjištění množství vyrobeného lihu⁵⁸, a které je uspořádáno tak, aby veškeré lihové páry a tekutiny nemohly být odváděny jinam než do chladiče a následně kontrolního lihového měřidla⁵⁹. Destilační zařízení musí být uspořádáno tak, aby destilace byla spojena přímo s rektifikací⁶⁰, z důvodu toho, aby kontrolním lihovým měřidlem protekl již hotový, dvakrát destilovaný ovocný destilát. Výrobní zařízení v pěstitelské pálenici musí být celé zajištěno úředními závěry včetně kontrolního lihového měřidla tak, aby veškeré vyrobené množství lihu bylo změřeno kontrolním lihovým měřidlem⁶¹. Způsob zajištění výrobního

⁵⁵ Viz § 4 odst. 1, 2 a 3 zákona o lihu.

⁵⁶ Viz § 4 odst. 5 zákona o lihu.

⁵⁷ Dle zákona o lihu jsou měřící jednotkou litry etanolu.

⁵⁸ Viz § 5 odst. 1 zákona o lihu.

⁵⁹ Viz § 5 odst. 2 zákona o lihu.

⁶⁰ Rektifikací se v tomto případě rozumí vyčištění prvního destilátu následnou druhou destilací.

⁶¹ Viz § 6 odst. 1 a 2 zákona o lihu.

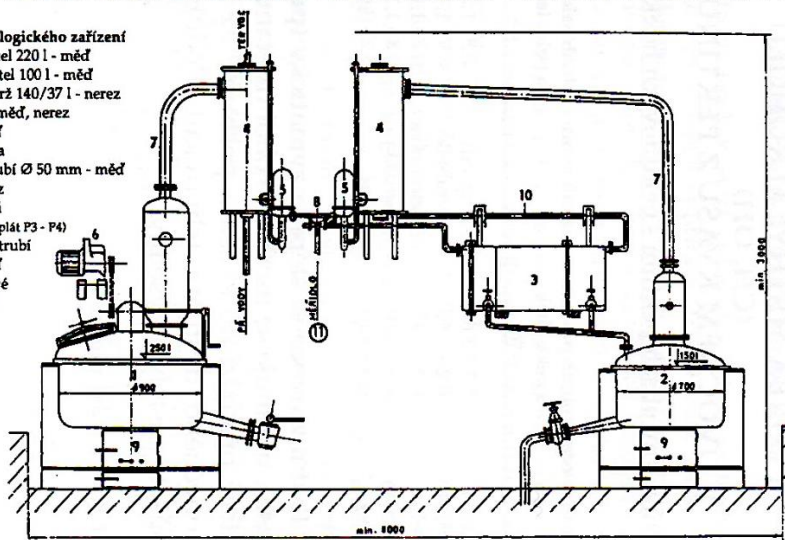
zařízení stanoví vyhláška MF. Provozovatel pěstitelské pálenice je povinen před zahájením výroby předložit správci spotřební daně schéma výrobního zařízení, kde správce daně vyznačí místa zajištěná závěrami⁶² a na výrobní zařízení umístí úřední závěry tak, aby nemohlo bez porušení úředních závěr docházet k jakékoliv nedovolené manipulaci s vyrobeným a kontrolním lihovým měřidlem nezměřeným lihem. Je běžnou praxí, že na jedno výrobní zařízení bývá umístěno téměř sto úředních závěr.

Obrázek č. 3 - Schéma výrobního dvou kotlového zařízení

SCHEMA TECHNOLOGICKÉHO ZAŘÍZENÍ K VÝROBĚ DESTILÁTŮ

Seznam částí technologického zařízení

- 1 - Surovinový kotol 220 l - měď
- 2 - Rektifikační kotol 100 l - měď
- 3 - Dvoudílná nádrž 140/37 l - nerez
- 4 - Chladič 5 m³ - měď, nerez
- 5 - Epruveta - měď
- 6 - Motor míchadla
- 7 - Přestupní potrubí Ø 50 mm - měď
- 8 - Kohout - mosaz
- 9 - Kotlina ocelová (vzdávka samot. plát P3 - P4)
- 10 - Propojovací potrubí Ø 22 mm - měď
- 11 - Kontrolní lihové měřidlo ZEHR



zdroj: JÍLEK, Jan a Josef Antonín ZENTRICH. Příprava ovocných kvasů na výrobu slivovice (a ostatních pálenek): výroba slivovice a její léčivé účinky. Olomouc: Dobra & Fontána, 1999

Je zakázáno odstraňovat nebo poškozovat úřední závěry z výrobního zařízení nebo jakkoli zasahovat do uspořádání výrobního zařízení bez vědomí správce daně.

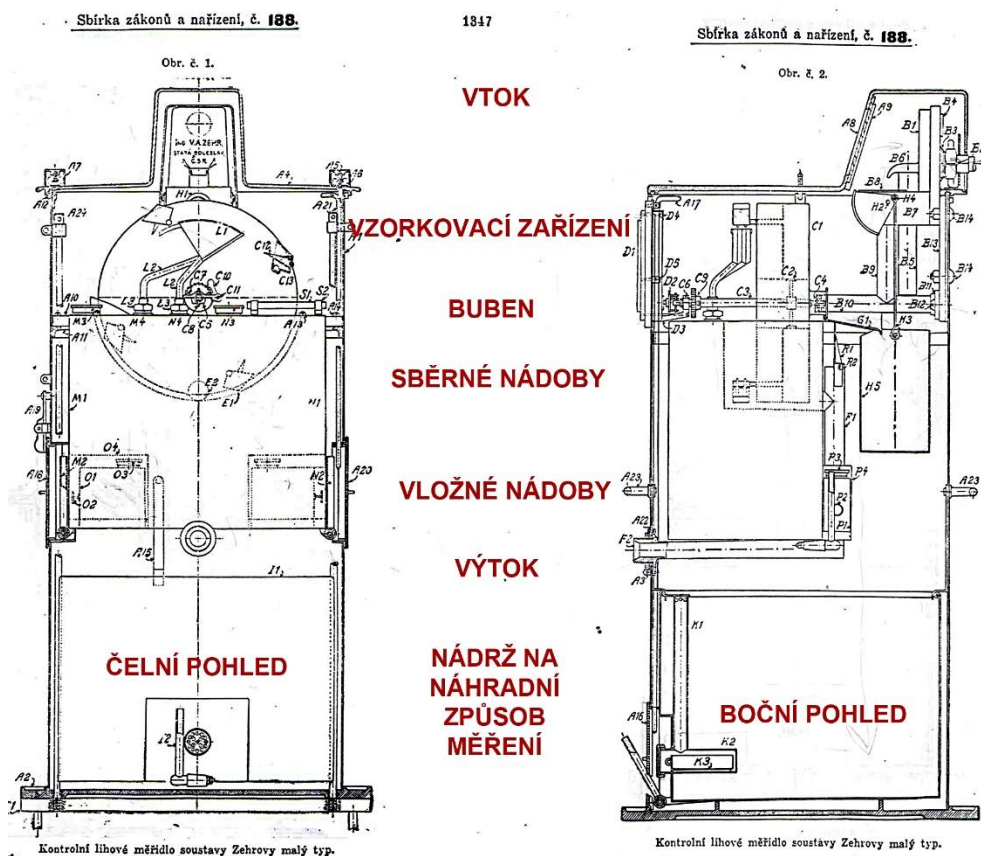
Provozovatel pěstitelské pálenice, jako osoba vyrábějící líh, má dále povinnost měřit veškerý vyrobený líh typově schváleným a ověřeným⁶³ měřidlem způsobem, který stanoví vyhláška MF, nebo v případě poruchy náhradním způsobem pomocí ověřených nádob. Typickým kontrolním

⁶² Viz § 6 odst. 4 zákona o lihu.

⁶³ Zákon č. 505/1990 Sb., o metrologii, ve znění pozdějších předpisů.

lihovým měřidlem používaným v drtivé většině pěstitelských pálenic je měřidlo typu ZEHR, malý typ. Na níže uvedeném obrázku je uvedeno měřidlo, tak jak je schematicky zachyceno v 188. vládním nařízení ze dne 18. prosince 1929, kterým se toto „kontrolní lihové měřidlo soustavy Zehrovy malý typ připouští k úřednímu zjišťování alkoholu“ doplněné o základní slovní popis měřidla.

Obrázek č. 4 - Schéma kontrolního lihového měřidla ZEHR, malý typ



Zdroj: 188. vládní nařízení ze dne 18. prosince 1929, vlastní tvorba autora.

Měřidlo je v zásadě samospádný průtokoměr, který obsahuje čtyřkomorový otáčející se buben⁶⁴. Otáčky bubnu přes ozubené soukolí zaznamenává číselník. Dle číselníku se stanoví, kolik litrů destilátu proteklo měřidlem. Buben měřidla obsahuje také vzorkovací zařízení, které z každého proteklého litru destilátu odebere dva vzorky o objemu 1 ml a tyto vzorky uloží do sběrných nádob. V případě, že tedy měřidlem proteče 1000 litrů destilátu, vzorkovací zařízení odebere 2x 1000 ml vzorků a ty uloží do dvou sběrných nádob uvnitř měřidla. Tyto vzorky slouží k určení průměrné objemové koncentrace destilátu proteklého měřidlem. Objem těchto sběrných nádob je 8 litrů, kontrolním lihovým měřidlem může tedy protéct maximálně 8.000 litrů ovocného destilátu. Poté jsou sběrné nádoby naplněné a měřidlo je dále nutno vyřadit z provozu do doby, než správce daně provede zjištění výroby, při kterém tyto sběrné nádoby vyprázdní a změří jejich objem a objemovou koncentraci lihu. Dále měřidlo obsahuje také jeden pár takzvaných vložných nádob, kde správce daně při zahájení výroby a následně pak při každém zjištění výroby uloží přesně změřený líh pro porovnání úbytku lihovitosti prostou vypárkou.

Kromě vedení evidence o každém případě pěstitelského pálení viz výše je provozovatel pěstitelské pálenice povinen vést evidenci vyrobeného a vydaného lihu formou tzv. „Záznamu o příjmu a vydání lihu“⁶⁵, kde v příjmové části eviduje množství vyrobeného lihu dle výrobního listu vyhotoveném správcem daně. Ve výdejové části záznamu o příjmu a vydání lihu provozovatel pěstitelské pálenice eviduje množství lihu obsažené v destilátech vyrobených pro pěstitele podle evidence stanovené v § 4 odst. 9 zákona o lihu. Zápis ve výdejové části záznamu se provádí pravidelně k poslednímu dni kalendářního měsíce. Provozovatel pěstitelské pálenice je povinen záznam o příjmu a vydání uzavřít dnem ukončení sezónní výroby, nejpozději však dnem ukončení výrobního období⁶⁶. Při uzavírání záznamu o příjmu a vydání lihu se rekapituluje příjem a vydání lihu, zjišťuje se rozdíl mezi příjmovou výdajovou stranou záznamu. O tomto uzavření je provozovatel pěstitelské pálenice povinen zpracovat

⁶⁴ ZEHR malý typ má čtyři litrové komory. Natečením destilátu do jedné komory dojde k pootočení bubnu a vylití obsahu předchozí komory. Měřidlo tedy při plynulém průtoku lihu otáčí bubnem, který vylévá vždy přesně jeden litr. Komory bubnu jsou v pravidelných intervalech ověřovány dle zákona č. 505/1990 Sb., o metrologii, ve znění pozdějších předpisů.

⁶⁵ Viz § 15 odst. 2 zákona o lihu a § 21 a 25 vyhlášky MF.

⁶⁶ Viz § 30 odst. 1 písm. c) vyhlášky MF.

písemnou zprávu⁶⁷ o uzavření záznamu a tuto zprávu předložit správci daně do 30 dnů ode dne, kdy měl být záznam nebo evidence uzavřen⁶⁸.

Provozovatel pěstitelské pálenice má dále oznamovací povinnost vůči správci daně v případě:

- Zahájení výroby a ukončení sezónní výroby nejpozději 15 dnů před zahájením a nejpozději 15 dnů po ukončení sezónní výroby,
- přerušení výroby na dobu delší než deset dnů nejpozději do tří dnů od každého přerušení,
- v případě poruchy a závady na měřidlech nebo porušení závěr nejpozději následující pracovní den po dni zjištění⁶⁹.

Vypálením ovocného destilátu v pěstitelské pálenici se jedná o výrobu vybraných výrobků. Vzniká tedy daňová povinnost⁷⁰. Vybrané výrobky se dle ustanovení § 19 odst. 3 zákona o spotřebních daních mohou vyrábět pouze v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně. Pěstitelské pálení je však jedna z několika výjimek, kdy se vybrané výrobky v daňovém skladu nevyrábějí, dokonce pěstitelské pálenice daňovým skladem být přímo nemůže⁷¹. V případě pěstitelského pálení se tedy jedná o výrobu vybraných výrobků přímo ve volném daňovém oběhu, s úplnou absencí režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. To znamená, že každá výroba vybraného výrobku v pěstitelské pálenici je současně i uvedení vybraného výrobku do volného daňového oběhu. Každou výrobou tedy vzniká provozovateli pěstitelské pálenice povinnost daň přiznat a zaplatit dle ustanovení § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Současně s první výrobou v pěstitelské pálenici se provozovatel pěstitelské pálenice stal plátcem spotřební daně z lihu dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, s povinností se registrovat jako plátcem, nejpozději do dne vzniku první povinnosti daň přiznat a zaplatit⁷². Vzhledem ke skutečnosti, že provozovateli pěstitelské pálenice výrobou ovocného destilátu pro pěstitele vznikla povinnost daň a zaplatit je provozovatel povinen předložit správci daně daňové přiznání ke spotřební dani z lihu ve lhůtě do 25. dne po skončení

⁶⁷ Viz § 31 odst. 2 vyhlášky MF.

⁶⁸ Viz § 31 odst. 4 vyhlášky MF.

⁶⁹ Viz § 16 odst. 1 písm. a), b) a c) zákona o lihu.

⁷⁰ Viz § 8 zákona o spotřebních daních.

⁷¹ Viz § 78 odst. 3 zákona o spotřebních daních.

⁷² Viz § 4 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

zdaňovacího období⁷³. V případě, že jsou splněny všechny podmínky⁷⁴ viz výše, použije se v takto podaném daňovém přiznání sazba daně pro líh vyrobený v pěstitelské pálenici, která je stanovena na částku 16.200 Kč/hl etanolu⁷⁵. Dle rozsudku nevyššího správního soudu čj. Afs 11/2012-48 ze dne 28.6.2012 ověřuje pravdivost údajů, jimiž pěstitelé prokazují, že tyto podmínky splňují, právě provozovatel pěstitelské pálenice. V případě, že pěstitel tyto podmínky nesplnil, provozovateli pěstitelské pálenice bude správcem daně doměřena daň do výše odpovídající základní sazbě⁷⁶. Splatnost spotřební daně z lihu je 55 dnů od skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit⁷⁷. Na líh, který je výsledkem pěstitelského pálení, se vztahuje výjimka z povinnosti značit líh⁷⁸ kontrolními páskami dle zákona o PZL.

Shrnutí – provozovatel pěstitelské pálenice musí být držitelem pravomocného povolení MZ, výrobní zařízení musí být zajištěno úředními závěry správce daně tak, aby veškerý vyrobený líh byl změřen kontrolním lihovým měřidlem, musí vést evidenci o každém případě pěstitelského pálení, evidenci Záznam o příjmu a vydání lihu, který musí po skončení výrobního období uzavřít a zprávu o uzavření záznamu zaslat správci daně, povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká v okamžiku každé výroby destilátu, jako výrobce destilátu není daňovým skladem a nemá povinnost destilát značit kontrolní páskou, je registrovaný jako plátc spotřební dani z lihu. K pěstitelskému pálení není třeba žádného povolení správce daně. V případě překročení ztrát v rámci uzavření záznamu o příjmu a vydání lihu mu vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit na takto vzniklý rozdíl. V případě, že pěstitel nesplnil podmínky pro uplatnění snížené sazby daně, je provozovatel pěstitelské pálenice povinen zdanit takto vyrobený líh základní sazbou daně, i když na splnění podmínek nemohl mít provozovatel pěstitelské pálenice vliv nebo tato skutečnost vyšla najevo až poté, co provozovatel pěstitelské pálenice zdanil takto vyrobený destilát.

⁷³ Viz § 76 odst. 1 věta druhá zákona o spotřebních daních.

⁷⁴ Viz § 70 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

⁷⁵ Sazba daně z lihu je stanovena ve výši 32.250 Kč/hl etanolu, sazba pro pěstitelské pálení je stanovena ve výši 16.200 Kč/hl etanolu.

⁷⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.6.2012, čj. 2 Afs 11/2012 - 48, č. 2681/2012 Sb. NSS, www.nssoud.cz

⁷⁷ Viz § 76 odst. 1 věta první zákona o spotřebních daních.

⁷⁸ Viz § 11 odst. d) zákona o povinném značení lihu.

3.4 Role správce spotřební daně v případě pěstitelského pálení.

Vedle vedení daňového řízení v souvislosti se zjištěním základu daně a vyměřením daně, správce daně vykonává v případě pěstitelského pálení velké množství dalších obslužných a kontrolních činností přímo v provozovně, kde provozovatel pěstitelské pálenice uskutečňuje vlastní pěstitelské pálení.

První z činností, kterou musí správce daně vykonat po instalaci výrobního zařízení v provozovně, je zajistit celé výrobní zařízení a měřidlo úředními závěrami v souladu s předpisy⁷⁹. Zajištění výrobního zařízení provádí pověřené úřední osoby správce daně přiložením jednoduchých a dvojitých uzávěr⁸⁰. K plombování se používá olovené plomby a kovové lanko nebo plombovací drátek. Každá úřední závěra nese označení celního úřadu, číslo plombovacích kleští a identifikační znak celní správy. Typickým místem k přiložení úředních závěr jsou příruby na trubkách výrobního zařízení, kde se uvnitř nachází lihové páry nebo lihové tekutiny, dále jakékoliv místo, které je možno demontovat a jehož demontáží by bylo možné neoprávněně jímat líh nezměřený měřidlem a dále také měřidlo. Měřidlo musí být zajištěno úředními závěrami tak, aby je nebylo možno neoprávněně odpojit od výrobního zařízení, s měřidlem neoprávněně manipulovat, ovlivňovat jeho správný chod a funkci nebo pozměňovat údaje zaznamenané měřidlem. Jak jsem již uvedl výše jedná se o vyšší desítky úředních závěr na každé jedno výrobní zařízení. Veškerá místa zajištěná úřední závěrou vyznačí správce daně shodně na dvojitým provedení do nákresu výrobního zařízení.

Tento nákres je povinen předložit provozovatel pěstitelské pálenice viz výše. Jeden nákres výrobního zařízení zůstává provozovatel, druhý správci daně. Dále se úředními závěrami zajišťuje topeniště destilačních kotlů nebo uzavřený ventil přívodu zemního plynu do topeniště tak, aby bez odstranění těchto závěr nebylo možné topeniště používat pro ohřev kotle výrobního zařízení. V této konfiguraci je de facto výrobní zařízení vyřazeno z provozu a bez porušení úředních závěr není možno výrobní zařízení používat k výrobě.

Po oznámení provozovatele pěstitelské pálenice o zahájení výroby správci daně, je tento ve lhůtě do 15 ti dnů povinen zkontrolovat a

⁷⁹ Viz § 6 odst. 2 zákona o lihu, vyhláška MF, vyhláška MZ.

⁸⁰ § 2 odst. 3, 4 a 5 vyhlášky MF.

společně s provozovatelem připravit výrobní zařízení k výrobě. Jedná se zejména o tyto činnosti:

- Kontrola neporušenosti všech závěr umístěných na výrobním zařízení a kontrola, zda umístění závěr odpovídá místům vyznačených v předloženém nákresu,
- umístění nových úředních závěr na místa výrobního zařízení tam, kde bylo nutno tyto závěry odstranit z důvodu servisu nebo vyčištění výrobního zařízení před zahájením výroby,
- namátková kontrola úředních závěr jako takových, zda nejeví známky porušení nebo zda na úředních závěrách odpovídá označení závěry matricí správce daně. V případě pochybností úřední osoba odebere úřední závěru pro ověření kriminalistickými metodami,
- kontrola, zda umístění měřidla odpovídá podmínkám⁸¹ a zda je měřidlo platně ověřeno dle zákona o metrologii,
- naplní vložné nádoby přesně změřenou lihovou tekutinu, propláchne a zalije jímku měřidla lihem, umístí do měřidla maximální teploměr, zkontroluje funkčnost měřidla, zkontroluje a zaznamená stav měřidla a měřidlo uzavře a zajistí úředními závěrami.

O těchto úkonech správce daně sepíše „protokol o počáteční úpravě měřidla“. Až po těchto úkonech je měřidlo a celé výrobní zařízení připraveno k započetí samotné výroby ovocného destilátu pro pěstitele.

Po tomto správcem daně zahájení výroby v pěstitelské pálenici, je správce daně povinen⁸² zjišťovat množství vyrobeného lihu podle provozních podmínek lihovaru⁸³, nejméně však jedenkrát za dva měsíce. Dále je správce daně povinen zjišťovat množství vyrobeného lihu v těchto situacích:

- Při přerušení výroby na dobu delší než 10 dnů,
- při vyřazení měřidla z používání,
- po ukončení náhradního způsobu měření,
- v případě nepředvídaných poruch v provozu,
- při ukončení výrobního období.

⁸¹ Viz § 5 vyhlášky MF, podmínkám stanoveným výrobcem měřidla a podmínkám uvedeným ve schvalovací dokumentaci podle zákona o metrologii.

⁸² Viz § 7 odst. 2 zákona o lihu.

⁸³ Především s ohledem na objem aktuální výroby a počet měřidel.

Postup pro zjištění množství vyrobeného lihu stanoví výrobce měřicího systému, měřicí soustavy nebo měřidla. Postup správce daně pro zjištění množství vyrobeného lihu pro měřidla typu malý ZEHR je následující (shrnuto):

Správce daně zkontroluje neporušenost úředních závěr na měřidle, následně na celém výrobním zařízení. Po odstranění úředních závěr z měřidla měřidlo otevře a provede vizuální kontrolu uvnitř měřidla. Dále vyjme a odečte teplotu na maximálním teploměru. Kontrolou teploty správce daně kontroluje, zda teplota uvnitř měřidla nepřekročila maximální teplotu stanovenou výrobcem měřidla pro správnou funkci kontrolního lihového měřidla⁸⁴. Jestliže správce daně zjistí, že teplota protékajícího lihu překročila nejvyšší přípustnou teplotu měřidlo vyřadí z používání⁸⁵, pokud je již nevyřadil provozovatel. Před dalším použitím musí být měřidlo ověřeno oprávněnou osobou podle zákona o metrologii. V případech, kdy je měřidlo vyřazeno z používání, nesmí provozovatel pěstitelské pálenice používat výrobní zařízení k výrobě. Dále správce daně odečte aktuální stav měřidla. Rozdílem aktuálního stavu a stavu předchozího získá správce daně hodnotu množství lihu v běžných litrech, které proteklo měřidlem od data poslední úpravy měřidla. Kontrolní lihové měřidlo zde funguje jako prostý průtokoměr. Dále správce daně vyjme z měřidla vložné nádoby, změří objemovou koncentraci lihu, který byl vložen a změřen při předchozí úpravě měřidla⁸⁶ a rozdílem těchto dvou hodnot stanoví tzv. vypárku⁸⁷. Dalším krokem je vyprázdnění sběrných nádob, změření objemu nasbíraného destilátu u každé sběrné nádoby zvlášť. Změřením objemu se provádí kontrola správné činnosti vzorkovacího zařízení⁸⁸. V případě zjištění nesprávné funkce

⁸⁴ Viz § 5 odst. 5 vyhlášky MF.

⁸⁵ Překročením povolené teploty může dojít k deformaci komor bubnu měřidla a tím pádem ke změně jejich objemu. Garantovaný a ověřený objem každé komory bubnu měřidla je jednou z klíčových vlastností kontrolního lihového měřidla.

⁸⁶ Objemová koncentrace vloženého lihu byla stejně jako stav měřidla zaznamenán do zápisníku a protokolu o místním šetření.

⁸⁷ Lih je vysoce těkavá tekutina, a každá lihovina, která není hermeticky uzavřená v čase ztrácí na objemové koncentraci.

⁸⁸ Jak bylo popsáno výše, vzorkovací zařízení odebírá vzorek z každého proteklého litru lihu v množství 2x 1 ml. Tyto vzorky jsou ukládány do sběrných nádob. Čili v každé sběrné nádobě by se teoreticky měla nacházet tisícina množství proteklé

vzorkovacího zařízení správce daně měřidlo vyřadí z používání viz výše. Vzorky lihové tekutiny se následně slijí v jeden a u tohoto vzorku je poté změřena objemová koncentrace lihové tekutiny⁸⁹. Měření se provádí na místě pomocí odměrného válce a areometru. Standardní objem odměrného, se kterým se provádí měření objemové koncentrace je jeden litr. K naplnění tohoto odměrného válce je tedy třeba 2x500 ml vzorků, tzn. minimálně 500 litrů protékajícího měřidlem. V případě, že měřidlem neproteklo 500 litrů destilátu, použije se ke zjištění objemové koncentrace vzorků ze sběrných nádob zúžený válec, který má objem cca 500 ml. To tedy znamená, že nejnižší množství protékajícího destilátu, kdy je správce daně na místě schopen provést zjištění výroby je tedy cca 250 litrů protékajícího měřidlem. V případě, kdy je množství vzorku ve sběrných nádobách nedostačující pro stanovení objemové koncentrace lihu areometrem⁹⁰, je nutno odebrat vzorek pro stanovení objemové koncentrace v celně-technické laboratoři způsobem uvedeným v § 20 vyhlášky MF. Po stanovení objemové koncentrace vzorku celně-technickou laboratoří, správce daně následně vyhotoví výrobní list, který provozovateli pěstitelské pálenice řádně doručí. Ke zjištění objemové koncentraci je přičtena hodnota vypárky⁹¹ a tímto součtem je tedy stanovena průměrná objemová koncentrace lihové tekutiny, která protekla ode dne předchozího nastavení měřidlem. Součinem běžných litrů zaznamenaných měřidlem a průměrné objemové koncentrace lihové tekutiny, správce daně zjistí množství vyrobeného lihu, za období od předchozí úpravy měřidla do dne zjištění výroby. O zjištěném množství vyrobeného lihu vyhotoví správce daně výrobní list. Množství lihu dle výrobního listu zanesou provozovatel pěstitelské pálenice do záznamu o příjmu a vydání lihu, konkrétně do příjmové části záznamu.

Po zjištění výroby správce daně opět provede úkony, jako při přípravě výrobního zařízení k výrobě, tzn. do vložných nádob vloží změřený líc,

lihové tekutiny. Vzhledem k těkavosti lihu a nepřesnosti měření vzorkovacího zařízení je stanovena tolerance $\pm 10\%$ objemu nasbíraných vzorků.

⁸⁹ Všechna měření objemové koncentrace lihu jsou prováděna stanoveným způsobem.

V tomto případě se tedy stanovuje objemová koncentrace lihu areometrem v souladu v § 3 odst. 1 písm. b) vyhlášky MZ.

⁹⁰ Jinými slovy – v případě, kdy měřidlem za zjišťované období proteklo méně než 250 litrů destilátu...

⁹¹ Vypárka se k objemové koncentraci přičítá z důvodu toho, že i nasbíraná lihová tekutina ztratila v čase část své objemové koncentrace lihu. Tato ztráta je tedy kompenzována přičtením hodnoty vypárky.

vložné nádoby a maximální teploměr⁹² vloží do měřidla, zkontroluje funkčnost mechanických částí měřidla, zaznamená stav měřidla, měřidlo zajistí úředními závěry a provede kontrolu všech úředních závěr na výrobním zařízení.

Správce daně provede kontrolu evidencí vedených provozovatelem pěstitelské pálenice a v součinnosti s provozovatelem pořídí kopie evidence vedené dle § 4 odst. 10 zákona o lihu k dalšímu zpracování.

Celkový průběh zjišťování množství vyrobeného lihu a všechny další úkony zaznamená správce daně do protokolu o místním šetření podle § 60 a § 80 odst. 3 daňového řádu. V protokolu o místním šetření správce daně uvede odkaz na vyhotovený výrobní list (číslo a datum výrobního listu).

V průběhu výrobního období mohou nastat další situace, mimo výše uvedených, kdy správce daně provádí místní šetření v provozovně pěstitelské pálenice. Jedná se zejména o:

- Plánovanou opravu výrobního zařízení,
- poruchu a neplánovanou opravu výrobního zařízení,
- čištění výrobního zařízení,
- provedení ověření kontrolního lihového měřidlo oprávněnými osobami,
- výměna části výrobního zařízení za nové, případně opravené
- neúmyslné poškození nebo odstranění úřední závěry v rámci chybné manipulace v provozovně atd.

Těmito úkony je vždy narušena celistvost přiložených úředních závěr na výrobním zařízení, a proto se správce daně dostaví do provozovny a provozovatelem odstraněné úřední závěry⁹³ doplní novými a zkontroluje úplnost přiložených úředních závěr na výrobním zařízení.

⁹² Maximální teploměr se upraví na co nejnižší hodnotu.

⁹³ Před odstraněním úředních závěr provozovatel pěstitelské pálenice kontaktuje správce daně, vysvětlí situaci a požádá o povolení odstranit úřední závěru. V případě, že správce daně nepovolí odstranění úřední závěry provozovatelem, dostaví se do provozovny úřední osoby správce daně, závěry odstraní a podle situace přiloží úřední závěry nové nebo zajistí topeniště kotlů a vyřadí výrobní zařízení z provozu do doby, než bude závada případně výměna části zařízení odstraněna.

I o každém takovém úkonu správce daně vyhotoví úřední záznam nebo protokol o místním šetření dle daňového řádu.

Při ukončení výrobního období⁹⁴ správce daně provede zjištění množství vyrobeného lihu se všemi patřičnými úkony viz výše. Dále úředními závěřami zajistí topeniště destilačních kotlů nebo uzavřený ventil přívodu zemního plynu do topeniště tak, aby nebylo možno výrobní zařízení používat k výrobě.

Mimo provozovnu pěstitelské pálenice správce daně dále zpracovává evidenci jednotlivých případů pěstitelského pálení do formy celorepublikové databáze pěstitelů a po skončení výrobního období vyhodnocuje překročení limitu 30 vyrobených litrů etanolu stanoveném v § 4 odst. 10 zákona o lihu.

V případě, že takovéto překročení stanoveného limitu správce daně zjistí, je správce daně povinen zahájit řízení⁹⁵ o doměření daně s provozovatelem pěstitelské pálenice z důvodu toho, že došlo k porušení podmínek stanovených zákonem o lihu, při jejichž dodržení provozovatel pěstitelské pálenice může uplatnit sazbu spotřební daně pro líh vzniklý z pěstitelského pálení, která je zhruba v poloviční výši než sazba základní. Množství etanolu, které překračuje povolený 30 litrový limit musí být zdaněno základní sazbou. Současně správce daně zahájí na základě ustanovení § 17 odst. 1 písm. a) zákona o lihu řízení o porušení předpisů s pěstitelem, který stanovený limit překročil.

Po obdržení zprávy o uzavření záznamu o příjmu a vydání lihu vyhotovené provozovatelem pěstitelské pálenice⁹⁶ správce daně kontroluje údaje uvedené ve zprávě a zjišťuje, zdali provozovateli pěstitelské pálenice nevznikla povinnost daň z lihu přiznat a zaplatit také dle ustanovení § 68 zákona o spotřebních daních. V případě, že správce daně zjistí tuto povinnost, vyzve provozovatele pěstitelské pálenice k podání daňového tvrzení dle ustanovení § 145 daňového řádu.

⁹⁴ Výrobní období v pěstitelské pálenici je vždy od 1.července do 30 června následujícího roku. O ukončení výrobního období si však rozhoduje provozovatel pěstitelské pálenice vždy sám, podle zájmu pěstitelů o služby pěstitelského pálení. Není výjimkou, že někteří provozovatelé ukončují výrobní období už v polovině února.

⁹⁵ V případě, že tak neučinil sám provozovatel pěstitelské pálenice podáním dodatečného daňového tvrzení.

⁹⁶ Viz § 30 a 31 vyhlášky MF.

Správce spotřební daně z lihu, po zahájení výroby provozovatelem pěstitelské pálenice, vede daňová vyměřovací řízení. Typicky je jedná o vyměření spotřební daně z lihu na základě provozovatelem pěstitelské pálenice podaných daňových tvrzení a dohlíží na jejich úhradu.

Vzhledem ke skutečnosti, že k provozování pěstitelského pálení není třeba žádného povolení⁹⁷ vydaného správcem spotřební daně, správce daně nemá možnost prostřednictvím např. odejmutí povolení z moci úřední zasáhnout v případě, kdy provozovatel pěstitelské pálenice neplní povinnosti daňového subjektu, které vyplývají z daňových řízení.

Shrnuto – role správce daně při výrobě destilátu formou pěstitelského pálení je zajistit celé výrobní zařízení úředními závěrami tak, aby veškerý vyrobený líh byl změřen měřidlem, dále provádí kontrolu měřidla, neporušenost všech úředních závěr umístěných na výrobním zařízení, ve stanovených lhůtách je povinen provést zjištění množství vyrobeného lihu, udržovat úplnost přiložených úředních závěr v případě poruch výrobního zařízení a podobných situací, kdy dojde k narušení celistvosti přiložených závěr, zajišťuje vyřazení výrobního v případě, kdy provozovatel výrobního zařízení nevyrábí líh, zpracovává evidenci o jednotlivých případech pěstitelského pálení a vyhodnocuje zdali nedošlo k překročení povoleného limitu vyrobeného destilátu, zjišťuje, zda nedošlo ke vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uzavřením záznamu o příjmu a vydání lihu a v případě překročení povoleného limitu vyrobeného destilátu pro pěstitele, vede daňová vyměřovací řízení a dohlíží na úhradu daňových povinností provozovatele, vede řízení o správním trestání v případě, že pěstitel překročil povolený limit vyrobeného destilátu, případně o dalších porušení předpisů v souvislosti s touto činností.

⁹⁷ Je třeba pouze povolení vydané Ministerstvem zemědělství. Předmětem tohoto povolení je ale pouze výrobní zařízení, jeho usprádnání a provozování ve smyslu například hygienických standardů.

4 Nedostatky právní úpravy při pěstitelském pálení

Jak jsem uváděl výše – pěstitelské pálení je specifický proces, který je z pohledu spotřebních daní velmi odlišný od obecného procesu zdaňování vybraných výrobků spotřebními daněmi. V zásadě se dá říct, že systém zdaňování vybraných výrobků neplatí pro ovocný destilát z pěstitelského pálení a pěstitelské pálení má svůj vlastní systém zdaňování. Tento systém jako celek funguje, je nastaven správně a nic z jeho hlavních principů bych určitě nechtěl měnit. Tento systém má ale celou řadu drobných nedostatků, které mnohdy až ztěžují fungování celého systému. Jsem přesvědčen, že odstraněním těchto „drobností“ by celý systém fungoval lépe, efektivněji a tyto změny by se vůbec neprojevíly na vyměřené dani. Změnami, které navrhuji by zcela jistě také správce daně ušetřil personální zdroje, které by mohl následně využít na jinou kontrolní činnost.

Při identifikaci těchto nedostatků jsem tyto nedostatky pro přehlednost rozdělil na čtyři části:

- nedostatky právní úpravy postavení pěstitele,
- nedostatky právní úpravy postavení provozovatele pěstitelské pálenice,
- nedostatky právní úpravy postavení správce daně.

4.1 Nedostatky právní úpravy-postavení pěstitele

Celý systém zdaňování ovocného destilátu vyrobeného v pěstitelské pálenici pro pěstitele začíná pochopitelně samotným pěstitelem a jeho právním vymezením v zákoně o lihu.

Vymezení pojmu pěstitel

Pro účely zákona o lihu je tedy dle ustanovení § 2 odst. 1 písm. o) zákona o lihu „*pěstitel*em fyzická osoba, která na vlastním pozemku nebo na pozemku, který je oprávněna užívat z jiného právního důvodu, vypěstovala ovoce nebo fyzická osoba, která ovoce obdržela ve formě *naturálního plnění*, přičemž tyto pozemky se nacházejí na území České republiky“. O splnění těchto podmínek musí pěstitel předložit provozovateli pěstitelské pálenice písemné prohlášení, ve kterém:

- Vlastnictví pozemku, na kterém bylo vypěstováno ovoce, které je předmětem pěstitelského pálení, doloží uvedením katastrálního území nebo
- užívání pozemku na kterém bylo vypěstováno ovoce, které je předmětem pěstitelského pálení, z jiného důvodu doloží specifikací právního vztahu nebo
- získání ovoce, které je předmětem pěstitelského pálení, formou naturálního plnění doloží potvrzením zaměstnavatele.

Fyzická osoba má tedy v zásadě pouze tři možnosti, jak získat ovoce, aby splnila podmínky stanovené v zákoně o lihu. Pokud tedy fyzická osoba získá ovoce jinak, nesplňuje de lege lata definici pěstitele. Současné znění zákona o lihu tak není vůbec nastaveno na další možnosti získání ovoce, které jsou možné a v praxi se dějí naprosto běžně, zejména v roce, kdy je velká nadúroda ovoce. Nejtypičtějším takovým získáním ovoce je například darování⁹⁸ nebo směna ovoce za protislužbu⁹⁹. Další možností získání ovoce je samozřejmě jeho koupě. Je otázkou, zda i v tomto případě je žádoucí, aby takto získané ovoce skončilo v pěstitelské pálenici a bylo zdaněné sníženou sazbou. Z mého pohledu jednoznačně ano vzhledem k existenci nelegálního pálení. Sestrojit destilační zařízení a vypálit ovocný destilát není v zásadě nic těžkého. Nebudu daleko od pravdy, když budu tvrdit, že v každé vesnici na jižní Moravě a zejména na Slovácku takové destilační zařízení někdo vlastní a provozuje. Pro stát je tedy výhodnější, aby co nejvíce ovoce skončilo v pálenici pěstitelské nikoliv v nelegální. Proto je třeba už na samotném začátku upustit od zbytečných podmínek svazující pěstitele. Navíc správce daně nemá prakticky žádnou možnost, a důvod splnění těchto podmínek, kontrolovat. Je důvodné ověřovat pěstitelovo tvrzení, že dané ovoce získal z pozemku, který měl pronajatý na základě ústní smlouvy? Je účelné prověřovat každého pěstitele, zda je majitelem zahrady nebo jiného pozemku, kde můžou růst stromy? Pokud je odpověď „ne“, pak jsou podmínky na způsob získání ovoce pěstitelem v zákoně o lihu čistě formální a potom tedy zbytečné. Jsem přesvědčen, že odstraněním těchto podmínek na získání

⁹⁸ Mnoho ovocných stromů roste podél silnic a cest a slouží jako takzvané větrolamy.

Na základě svolení majitele pozemku se z těchto stromů naprosto běžně získává ovoce určené pro výrobu ovocných destilátů.

⁹⁹ Zejména starší spoluobčané, kteří vlastní zahrady nebo sady, typicky odměňují různé sousedy ovocem, například za posečení zahrady nebo různé jiné protislužby.

ovoce pro pěstitelské pálení by přilákalo více pěstitelů do pálenic pěstitelských, a ne do pálenic provozovaných nelegálně bez povolení.

Další nedokonalostí v definici pěstitel, tak jak ho vymezuje zákon o lihu je skutečnost, zda pěstitel je pouze občan České republiky či nikoliv. Je zřejmé, že od roku 1997, kdy zákon o lihu vstoupil v platnost je globalizace na zcela jiné úrovni a společnost je mnohem více kosmopolitní než před 25 lety. Byť tato zmíněná nejednoznačnost byla vyložena Celním úřadem pro Zlínský kraj¹⁰⁰, považuji za lepší řešení toto stanovit přímo v zákoně o lihu, podobně jako je stanoveno, že ovoce použité k pěstitelskému pálení je vypěstováno na pozemku, který se nachází na území České republiky.

Návrh řešení vymezení pojmu pěstitel

Vzhledem k výše uvedenému navrhuji úpravu § 2 odst. 1 písm. o) zákona o lihu de lege ferenda následovně:

„pěstitel je fyzická osoba, která má trvalý pobyt na území České republiky, která na vlastním pozemku vypěstovala ovoce nebo toto ovoce získala jiným způsobem. Pozemky, na kterých bylo vypěstováno toto ovoce se nacházejí na území České republiky“.

Z povinnosti pěstitel předložit provozovateli pěstitelské pálenice písemné prohlášení dle § 8 zákona o lihu by pak bylo zcela a bez náhrady zrušeno písmeno b), které zní:

„stvrzení podmínek stanovených v § 2 odst. 1 písm. o), přičemž vlastnictví pozemku se doloží uvedením katastrálního území a obce. Užívání pozemku z jiného důvodu se doloží specifikací právního vztahu. Získání ovoce formou naturálního plnění se doloží potvrzením zaměstnavatele“.

Přípustnost surovin pro pěstitelské pálení

Zákon o lihu v ustanovení § 4 odst. 4 zákona o lihu vymezuje suroviny, které jsou přípustné pro pěstitelské pálení. V zásadě se jedná pouze o ovoce a z kontextu právní úpravy § 2 odst. 1 písm. o) zákona o lihu pouze o ovoce vypěstované na území České republiky. Právní úprava je následující: *„surovinami přípustnými pro pěstitelské pálení jsou ovoce, jakož i*

¹⁰⁰ Celní správa české republiky. Pěstitelské pálení není pro cizince. [online] 2005 [cit. 20.3.2022].

*šťávy a odpady z jeho zpracování, a to v čerstvém i ve zkvašeném stavu, pokud neobsahují cizí cukernaté nebo jiné zkvasitelné příměsi*¹⁰¹.

Dle této právní úpravy je tedy přípustnou surovinou pouze samotné ovoce bez dalších přísad. Touto úpravou dal zákonodárce najevo, že není přípustné v režimu pěstitelského pálení vyrábět jiný destilát než ovocný. Přeměnit ovoce v dobrý ovocný kvas, který bude základem pro kvalitní ovocný destilát, není ovšem nijak jednoduchá záležitost. Jedná se poměrně složitý biochemický proces, kdy kvasinky spotřebovávají a přeměňují fruktózu a glukózu, obsaženou v ovoci a ovocných šťávách, na etanol neboli alkohol¹⁰². Při kvašení probíhá ohromná řada chemických reakcí a dá se říct, že čím vyšší je obsah cukru ve kvasu, tím je celý kvasný proces stabilnější a je větší pravděpodobnost, že kvasný proces proběhne správně. V případě některého ovoce je však obsah cukrů nižší, než je ideální pro rozběhnutí a následný požadovaný průběh kvasného procesu. Z tohoto důvodu je téměř žádoucí do některého ovoce přidat buď cukr¹⁰³, zátka z cukru a ovoce¹⁰⁴ nebo kvasinky¹⁰⁵ k zajištění správného a stabilnějšího průběhu kvasného procesu. Tímto se ovšem surovina dle současné právní úpravy stává nepřípustnou pro pěstitelské pálení. V praxi se do kvasu z důvodu zajištění vyšší stability kvasu a správného kvasného procesu přidává cukr troufnu si říct naprosto běžně, je to nejjednodušší způsob, jak dosáhnout kýženého výsledku i přes omezení, které stanovuje zákon o lihu. Toto je mnoho let zaběhnutá praxe, která se nezmění a v zásadě není důvod ji měnit. Nikdo totiž tuto skutečnost nekontroluje.

Jakým způsobem a vlastně proč by měl provozovatel pěstitelské pálenice zkontrolovat, že surovina dodaná pěstitelkou neobsahuje cizí cukernaté nebo jiné zkvasitelné příměsi? Nebo měl by toto snad kontrolovat přímo správce daně? Jakým způsobem? Kontrola výše uvedené podmínky je prakticky nemožná, proto je tato podmínka čistě formální. Jistě není

¹⁰¹ Viz § 4 odst. 4 zákona o lihu.

¹⁰² Pálenice u zvonu. Správné založení a vedení kvasu [online] [cit. 20.3.2022].

¹⁰³ Ireceptář. Pálení ovoce, jak správně připravit kvas [online] 2014. [cit. 20.3.2022].

¹⁰⁴ JÍLEK, Jan a Josef Antonín ZENTRICH. Příprava ovocných kvasů na výrobu slivovice (a ostatních pálenek): výroba slivovice a její léčivé účinky. Olomouc: Dobra & Fontána, 1999. s. 90.

¹⁰⁵ Kopeček vinařský dům. Příprava kvasu snadno a rychle [online] 2022. [cit. 20.3.2022].

žádoucí, aby se v pěstitelských pálenicích vyráběl destilát prakticky z čehokoliv, ale nemožnost přidat do ovoce žádné příměsi na správné proběhnutí kvasného procesu je v praxi při zakládání kvasu velký problém.

Návrh řešení přípustnosti surovin pro pěstitelské pálení

Z výše uvedených důvodů bych tedy větu druhou § 4 odst. 4 zákona o lihu zrušil bez náhrady. Znění § 4 odst. 4 zákona o lihu de lege ferenda tedy navrhuji následující:

„Surovinami přípustnými pro pěstitelské pálení jsou ovoce, jakož i šťávy a odpady z jejich zpracování, a to v čerstvém i ve zkvašeném stavu.“

Množstevní limit ovocného destilátu pro pěstitele a jeho vymezení

Při splnění všech podmínek, které jsou vymezeny v zákoně o lihu¹⁰⁶ je pěstitel oprávněn si v jednom výrobním období nechat vyrobit nejvýše 30 litrů etanolu zdaněného sníženou sazbou pro pěstitelské pálení. Rozdíl v sazbě není nijak zanedbatelný, základní sazba spotřební daně z lihu je stanovena ve výši 32.250 Kč/hl etanolu, sazba spotřební daně pro líh obsažený v ovocných destilátech z pěstitelského pálení, pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období v množství do 30 litrů etanolu, je pak 16.200 Kč/hl etanolu¹⁰⁷. Jinak vyjádřeno jeden litr stoprocentního destilátu z pěstitelského pálení je zdaněn sazbou 162 Kč nebo pro úplnou představu jeden litr padesáti procentního destilátu je zdaněn částkou 81 Kč. Samozřejmě za splnění všech podmínek stanovených zákonem o lihu pro pěstitelské pálení. Pokud podmínky splněny nejsou, destilát se zdaní sazbou základní, což vyjádřeno na jeden litr padesáti procentního destilátu činí 162 Kč. Jednou ze zásadních podmínek pro možnost uplatnit sníženou sazbou je i množstevní limit, který je obsahem § 4 odst. 6 zákona o lihu a který zní:

„Pěstitel je oprávněn si dát vyrobit v jednom výrobním období z vlastní dodané suroviny nejvýše 30 litrů etanolu zdaněného sazbou spotřební daně pro líh obsažený v ovocných destilátech z pěstitelského pálení v množství do 30 litrů etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období, která je stanovena v zákoně o spotřebních daních,..."

¹⁰⁶ Viz § 70 odst. 2 zákona o spotřebních daních.

¹⁰⁷ Viz § 70 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

Vymezení množstevního limitu je zcela v pořádku a na místě. Ovocný destilát z pěstitelského pálení je zdaněn zhruba poloviční saznou spotřební daně z lihu a jistě není vhodné, aby množství destilátu zdaněného poloviční sazbou spotřební daně bylo neomezené. O výši množstevního limitu se jistě můžou vést dlouhé diskuse, ale to není ten důvod, proč zde zmiňují vymezení množstevního limitu. Ten důvod je, že znění § 4 odst. 6 zákona o lihu dále pokračuje:

„...a to i v případě, že se na vypěstování ovoce podílely osoby, které tvoří s pěstitелеm společně hospodařící domácnost. Společně hospodařící domácností se pro účely pěstitelského pálení rozumí společenství fyzických osob, které spolu trvale žijí a společně uhrazují náklady na své potřeby. Výrobním obdobím je doba od 1. července běžného roku do 30. června roku bezprostředně následujícího.“

Z této druhé části odstavce 6 § 4 zákona o lihu, je podstatná informace o vymezení výrobního období, které v podstatě kopíruje zemědělský rok a v praxi znamená, že výrobní období je nastaveno tak, aby zohlednilo úrodu pouze v jednom zemědělském roce¹⁰⁸.

Ustanovení o společně hospodařící domácnosti považují přinejmenším za nešťastně formulované, zmatečné a naprosto nadbytečné. Variant společenství fyzických osob, které spolu trvale žijí v domácnosti, a společně či jednotlivě uhrazují náklady na své potřeby, v kombinaci na podílení či nepodílení se na vypěstování ovoce, může nastat poměrně velké množství a není naprosto v moci správce daně kontrolovat, zda ten či onen člen domácnosti se podílí či nepodílí na společné úhradě nákladů na své potřeby, či se podílel nebo nepodílel na vypěstování ovoce. O naprosté nemožnosti s tímto ustanovením nějak dále v praxi pracovat svědčí i tisková zpráva Celní správy České republiky nazvaná „*Pěstitelské pálenice kontrolují celníci*“¹⁰⁹, ve které je množstevní limit pro pěstitelské pálení uveden jako „*Pěstitel je oprávněn dát si vyrobit třicet litrů etanolu na osobu, a to z vlastní dodané suroviny, tzn. šedesát litrů 50 – ti procentního ovocného destilátu. Na tento limit se vztahuje snížená sazba spotřební*

¹⁰⁸ Podzimní ovoce, kterého typickým zástupcem jsou švestky se po prokvašení v pěstitelských pálenicích zpracovávají nejčastěji od druhé poloviny prosince až do jarních měsíců roku následujícího. Proto je výrobní období stanoveno od 1. července do 30. června následujícího roku.

¹⁰⁹ Celní správa České republiky. Pěstitelské pálenice kontrolují celníci [online]. 2022 [cit. 21.2.2022].

daně z lihu.“, s naprostou absencí ustanovení o členech společně hospodařící domácnosti.

Návrh řešení množstevního limitu ovocného destilátu pro pěstitele a jeho vymezení

Z výše uvedeného vyplývá, že množstevní limit ovocného destilátu vyrobeného v pěstitelské pálenici a zdaněného sníženou sazbou je stanoveno na 30 litrů etanolu na jednoho pěstitele, a tedy členy jeho domácnosti a jedno výrobní období. Vzhledem k naprosté nemožnosti správce daně kontrolovat domácí poměry každého pěstitele, se jeví jako jednodušší, přehlednější a v praxi mnohem snadněji kontrolovatelné, vymežit množství destilátu jen a pouze pro pěstitele jako jednotlivce. Vzhledem k tomu, že velká část pěstitelů jistě žije s nejméně jednou další osobou ve společné domácnosti se nabízí jako nejjednodušší tento limit snížit na polovinu a zcela zrušit ustanovení o členech společné domácnosti.

Znění § 4 odst. 6 zákona o lihu de lege ferenda tedy navrhuji následující:

„Pěstitel je oprávněn si dát vyrobit v jednom výrobním období z vlastní dodané suroviny nejvýše 15 litrů etanolu zdaněného sazbou spotřební daně pro líh obsažený v ovocných destilátech z pěstitelského pálení v množství do 15 litrů etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období, která je stanovena v zákoně o spotřebních daních. Výrobním obdobím je doba od 1. července běžného roku do 30. června roku bezprostředně následujícího.“

Snížení tohoto limitu by se také muselo nutně promítnout v ustanovení zákona o spotřebních daních, a to konkrétně v § 70 a samozřejmě i v příslušných dalších ustanoveních zákona o lihu.

Situace při porušení podmínek pěstitelského pálení při překročení limitu 30 litrů etanolu

Za nejvíce závažný bod nedostatku právní úpravy zdaňování spotřebními daněmi u postavení pěstitele však považuji celou situaci, která nastane v případě, že pěstitel poruší podmínky stanovené zákonem o lihu. O některých podmínkách a jejich kontrolovatelnosti správcem daně jsem psal výše. A právě množstevní limit 30 litrů etanolu, pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období a tím pádem uplatnění snížené sazby daně z lihu, je jednou z podmínek, kde poměrně často dochází k porušení.

První věc, kterou je třeba zmínit je skutečnost, že při překročení limitu 30 litrů etanolu je pěstitel dle § 4 odst. 7 zákona o lihu který zní:

„Pokud dojde pěstitelským pálením k výrobě přesahující množství 30 litrů etanolu pro jednoho pěstitele v jednom výrobním období, je pěstitel povinen si toto množství etanolu odebrat do 3 měsíců ode dne jeho výroby.“

povinen tento nadlimitně vyrobený destilát odebrat a současně se provozovateli pěstitelské pálenice zavazuje za nadlimitní množství destilátu, který provozovatel zdaní základní sazbou daně, uhradit plnou výši spotřební daně. Tento pěstitelův závazek je jednou z podmínek, které je povinen pěstitel splnit a je vyjádřen v § 4 odst. 8 písm. f) zákona o lihu, které zní:

„prohlášení, že v případě výroby uvedené v odstavci 7 si pěstitel odebere také množství etanolu nad 30 litrů a uhradí za toto množství při odběru provozovateli pěstitelské pálenice částku ve výši spotřební daně vypočtené podle zákona o spotřebních daních.“

Při nadlimitní výrobě se současně pěstitel dopustí přestupku dle ustanovení § 17 odst. 1 písm. a) zákona o lihu, které zní následovně:

„Fyzická osoba se dopustí přestupku tím, že si nechá pro sebe vyrobit větší množství etanolu, než je stanoveno v § 4 odst. 6 nebo tento etanol v rozporu s prohlášením podle § 4 odst. 8 písm. f) neodebere do 3 měsíců ode dne jeho výroby“.

Za tento přestupek lze uložit pokutu do výše 500 000 Kč¹¹⁰.

Na tomto místě je nutné podotknout, že před zahájením výroby není nikdo, tedy ani pěstitel, ani provozovatel pěstitelské pálenice ani nikdo jiný v tu chvíli, schopen přesně určit, kolik ovocného destilátu se vyrobí ze suroviny dodané pěstitelem k destilaci v podobě ovocného kvasu. Toto lze pouze odhadnout, a to s větší či menší mírou nepřesnosti. Tato chyba v odhadu se běžně pohybuje v řádu menších desítek procent a na velikost této chyby má vliv mnoho faktorů¹¹¹. Pokud tedy pěstitel dodá ke zpracování množství suroviny, ze kterého mu provozovatel v minulosti vyrobil např. 30 litrů etanolu, neznamená to tedy, že z totožného množství dodané suroviny se vyrobí opět stejné množství ovocného destilátu. Pěstitel pak může překročit povolené množství ovocného destilátu vyrobeného v pěstitelské pálenici, aniž by to byl jeho úmysl. Při destilaci

¹¹⁰ Viz § 17 odst. 3 písm. a) zákona o lihu.

¹¹¹ Například kvalita ovoce, podmínky, které panovaly při kvasném procesu, jako je například teplota, množství cukru v ovoci před zakvašením, množství zbytkového cukru ve kvasu před destilací apod.

ovocného kvasu navíc chutě a vůně přecházejí do ovocného destilátu na konci destilačního procesu a dá se konstatovat, že závěr destilace má velmi významný vliv na výslednou kvalitu ovocného destilátu. Z tohoto důvodu je jasné, že žádný pěstitel by nebyl ochoten předčasně ukončit destilační proces z důvodu toho, že pokračováním v destilaci překračuje povolený limit stanovený zákonem o lihu. Nehledě na to, že přímo v provozu při destilaci přesně určit moment, kdy pěstitel překračuje povolený limit by bylo velmi složité, troufám si říct možná až neproveditelné¹¹². Pěstitel se tedy může dostat do situace, kdy poruší předpisy o lihu, aniž by toto porušení úmyslně nebo nedbalostně zavinil.

Kromě roviny správního trestání, má toto překročení povoleného limitu ještě druhou rovinu, a to rovinu daňovou. Plátce daně však není de lege lata pěstitel, který překročil povolený limit, ale provozovatel pěstitelské pálenice na základě ustanovení § 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních, kdy provozovateli pěstitelské pálenice vznikla povinnost daň priznat a zaplatit na základě ustanovení § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

Způsob překročení povoleného limitu 30 litrů etanolu při pěstitelském pálení a následného řešení takto vzniklé situace lze principiálně rozdělit do pěti různých způsobů:

1) Pěstitel si v rámci jedné výroby ovocného destilátu nechá vyrobit nadlimitní množství u jediného provozovatele pěstitelské pálenice. Provozovatel pěstitelské pálenice povolený limit zdaní sníženou sazbou, nadlimitní množství zdaní základní sazbou¹¹³. Došlo k porušení zákona o lihu viz výše, byť pěstitel ani provozovatel nemusel tušit, že výrobou dojde k překročení povoleného množství lihu. S pěstitelem správce daně zahajuje správní řízení o porušení předpisů. Příklad překročení v případě

¹¹² Množství vyrobeného lihu pro pěstitele se určuje po ukončení destilačního procesu smícháním veškerého vyrobeného destilátu, odebráním vzorku tohoto destilátu do odměrného válce, vložení areometru, po vložení areometru je žádoucí počkat několik minut na vyrovnání teplot areometru a destilátu, odečtením zdánlivé koncentrace a teploty lihu z areometru a pomocí Úředních alkoholometrických tabulek tyto zjištěné hodnoty přepočítat na 20 °C, tím určit skutečnou objemovou koncentraci lihu a součinem vyrobených proteklých litrů destilátu a skutečné objemové koncentrace lihu se určí množství vyrobeného etanolu.

¹¹³ Samozřejmě v případě, všechny ostatní podmínky pro uplatnění snížené sazby jsou splněny.

výroby nadlimitního množství lihu v jednom případě pěstitelského pálení v jedné pěstitelské pálenici je graficky uveden na níže uvedeném schéma.

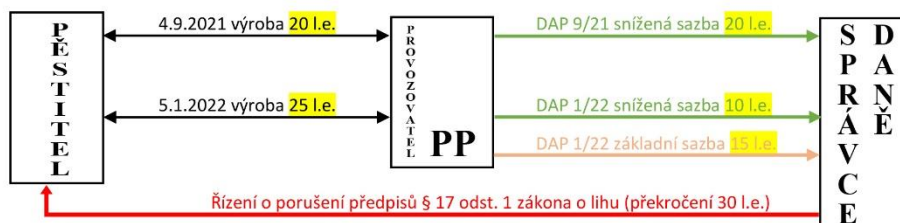
Obrázek č. 5 - Schéma situace překročení limitního množství lihu č.1



Zdroj: vlastní tvorba autora

2) Pěstitel si v rámci jedné výroby nechá vyrobit podlimitní množství ovocného destilátu u provozovatele pěstitelské pálenice. Provozovatel vyrobený destilát zdaní sníženou sazbou daně za příslušné zdaňovací období. K porušení zákona o lihu nedošlo. Následně si totožný pěstitel ve stejném výrobním období, v některém z následujících zdaňovacích období nechá vyrobit další ovocný destilát u stejného provozovatele pěstitelské pálenice. Součet množství vyrobeného destilátu překročí povolený limit. Provozovatel pěstitelské pálenice musí druhé vyrobené množství ovocného destilátu rozdělit na množství, jehož součet s předchozím množstvím dává dohromady 30 litrů etanolu a toto množství zdaní sníženou sazbou daně. Zbývající množství nad limit 30 litrů etanolu zdaní základní sazbou daně za zdaňovací období, ve kterém došlo ke druhé výrobě. Touto druhou výrobou došlo k porušení zákona o lihu, byť opět pěstitel ani provozovatel nemusel tušit, že výrobou dojde k překročení povoleného množství lihu. S pěstitelem správce daně zahajuje správní řízení o porušení předpisů. Příklad dvou podlimitních výrob je uveden níže.

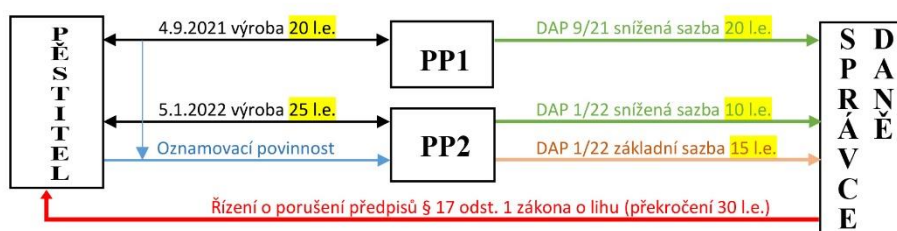
Obrázek č. 6 - Schéma situace překročení limitního množství lihu č.2



Zdroj: vlastní tvorba autora

3) Pěstitel si v rámci jedné výroby nechá vyrobit podlimitní množství ovocného destilátu u provozovatele pěstitelské pálenice. Provozovatel vyrobený destilát zdaní sníženou sazbou daně za příslušné zdaňovací období. K porušení zákona o lihu nedošlo. Následně si totožný pěstitel ve stejném výrobním období nechá vyrobit další ovocný destilát u druhého (jiného) provozovatele pěstitelské pálenice, jehož množství jednotlivě je podlimitní. V prohlášení pěstitele uvede množství vyrobeného destilátu u předchozího provozovatele pěstitelské pálenice v souladu s § 4 odst. 8 písm. d) zákona o lihu. Součet množství vyrobeného destilátu překročí povolený limit. Provozovatel druhé pěstitelské pálenice musí vyrobené množství ovocného destilátu rozdělit na množství, jehož součet s předchozím vyrobeným množstvím v první pěstitelské pálenici dává dohromady 30 litrů etanolu a toto množství zdaní sníženou sazbou daně. Zbývající množství nad limit 30 litrů etanolu zdaní základní sazbou daně za zdaňovací období, ve kterém došlo ke druhé výrobě. Touto druhou výrobou došlo k porušení zákona o lihu, byť opět pěstitel ani druhý provozovatel nemusel tušit, že výrobou dojde k překročení povoleného množství lihu. S pěstitelem správce daně zahajuje správní řízení o porušení předpisů. Příklad překročení povoleného množství ovocného destilátu při dvou podlimitních výrobach ve dvou pěstitelských pálenicích bez absence oznamovací povinnosti a správním vyhodnocení situace provozovatelem pěstitelské pálenice je uveden na tomto schématu.

Obrázek č. 7 - Schéma situace překročení limitního množství lihu č. 3

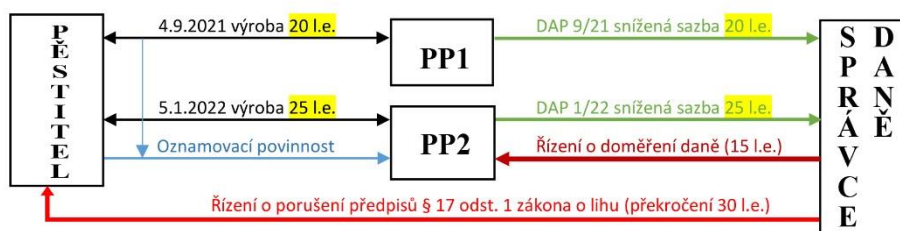


Zdroj: vlastní tvorba autora

4) Pěstitel si v rámci jedné výroby nechá vyrobit podlimitní množství ovocného destilátu u provozovatele pěstitelské pálenice. Provozovatel vyrobený destilát zdaní sníženou sazbou daně za příslušné zdaňovací období. K porušení zákona o lihu nedošlo. Následně si totožný pěstitel ve stejném výrobním období, ale v některém z následujících zdaňovacích nechá vyrobit další ovocný destilát u druhého provozovatele pěstitelské

pálenice. V prohlášení pěstitele uvede množství vyrobeného destilátu u jiného provozovatele pěstitelské pálenice v souladu s § 4 odst. 8 písm. d) zákona o lihu. Součet množství vyrobeného destilátu překročí povolený limit. Provozovatel druhé pěstitelské pálenice zdaní celé, u něj vyrobené množství destilátu sníženou¹¹⁴ sazbou spotřební daně za zdaňovací období, ve kterém došlo ke druhé výrobě. Touto druhou výrobou došlo k porušení zákona o lihu. Po skončení výrobního období správce daně provádí kontrolu množství vyrobeného destilátu jednotlivými pěstiteli a zjistí, že tento pěstitel druhou výrobou u druhého provozovatele pěstitelské pálenice překročil povolené množství vyrobeného lihu pro jednoho pěstitele v jednom výrobním období zdaněného sníženou sazbou spotřební daně. S pěstitelem správce daně zahajuje správní řízení o porušení předpisů a s druhým provozovatelem pěstitelské pálenice u kterého došlo k překročení povoleného limitu zahajuje řízení o doměření spotřební daně z lihu, protože druhý provozovatel pěstitelské pálenice zdanil jím vyrobený destilát nesprávně sníženou sazbou spotřební daně, byť měl provozovatel druhé pěstitelské pálenice všechny potřebné údaje k tomu, aby nadlimitní množství vyrobeného destilátu zdanil základní sazbou spotřební daně z lihu. Příklad překročení při dvou podlimitních výrobach ve dvou pěstitelských pálenicích bez absence oznamovací povinnosti a chybném vyhodnocení situace provozovatelem pěstitelské pálenice je uveden na tomto schématu.

Obrázek č. 8 - Schéma situace překročení limitního množství lihu č. 4



Zdroj: vlastní tvorba autora

5) Pěstitel si v rámci jedné výroby nechá vyrobit podlimitní množství ovocného destilátu u provozovatele pěstitelské pálenice. Provozovatel vyrobený destilát zdaní sníženou sazbou daně za příslušné zdaňovací období. K porušení zákona o lihu nedošlo. Následně si totožný pěstitel ve

¹¹⁴ Omylem, chybou nebo třeba neznalostí právních předpisů.

stejném výrobním období, ale v některém z následujících zdaňovacích období nechá vyrobit další ovocný destilát u druhého provozovatele pěstitelské pálenice. V prohlášení pěstitele toto množství vyrobeného destilátu u jiného provozovatele pěstitelské pálenice, v souladu s § 4 odst. 8 písm. d) zákona o lihu, neuvede. Součet množství vyrobeného destilátu překročí povolený limit. Provozovatel druhé pěstitelské pálenice celé množství vyrobeného zdaní sníženou sazbou daně ve zdaňovací období, ve kterém došlo ke druhé výrobě, protože netuší, že pěstitel ve stejném výrobním období již nějaké množství ovocného destilátu vyrobil. Touto druhou výrobou došlo k porušení zákona o lihu, byť druhý provozovatel netuší, že touto výrobou došlo k překročení povoleného množství lihu u pěstitele. Jedná se tedy o situaci, kdy celé množství ovocného destilátu je dvěma provozovateli pěstitelských pálenic zdaněno sníženou sazbou daně, byť je v součtu nadlimitní. Po skončení výrobního období správce daně provádí kontrolu množství vyrobeného destilátu jednotlivými pěstiteli a zjistí, že tento pěstitel druhou výrobou u druhého provozovatele pěstitelské pálenice překročil povolené množství vyrobeného lihu pro jednoho pěstitele v jednom výrobním období zdaněného sníženou sazbou spotřební daně. S pěstitelem správce daně zahajuje správní řízení o porušení předpisů a s provozovatelem pěstitelské pálenice u kterého došlo k překročení povoleného limitu zahajuje řízení o doměření spotřební daně z lihu¹¹⁵ se všemi následky porušení při správě daní, které toto řízení s sebou nese, jako je pokuta za opožděné tvrzení daně, penále nebo úrok z prodlení¹¹⁶. Je faktem, že druhý provozovatel pěstitelské pálenice zdanil jím vyrobený destilát nesprávně sníženou sazbou spotřební daně, ale nutno říci, že v dané chvíli vycházel provozovatel z údajů, které mu sdělil pěstitel, a které v danou chvíli nemá možnost jakkoliv ověřit. Doměřenou daň a případně správcem daně vyměřené příslušenství daně může provozovatel následně vymáhat po pěstiteli občansko-právní cestou. Zde je nutno dodat, že k pochybení došlo jednoznačně na straně pěstitele, byť pěstitel nemusel tušit, že druhou výrobou dojde k překročení povoleného limitu¹¹⁷. Pochybení lze jednoznačně spatřit v tom, že pěstitel neoznámil ať vědomě či z nedbalosti druhému provozovateli tu skutečnost, že v daném výrobním období již vyrobil nějaké množství

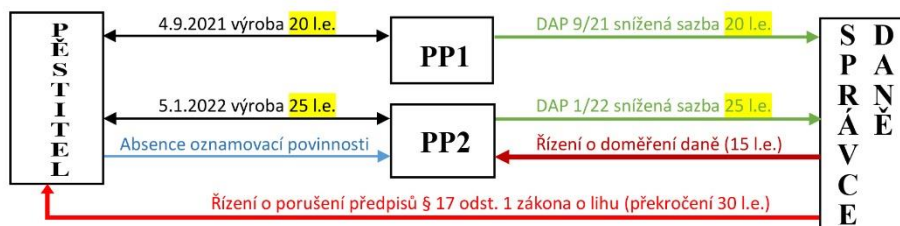
¹¹⁵ Viz § 143 daňového řádu.

¹¹⁶ Viz § 250, 251 a 252 daňového řádu.

¹¹⁷ Druhé vyrobené množství lihu v součtu s prvním množstvím mohlo být v součtu podlimitní.

ovocného destilátu v jiné pěstitelské pálenici i když tuto povinnost má stanovenou přímo v § 4 odst. 8 písm. d) zákona o lihu. Porušení této povinnosti navíc není de lege lata v zákoně o lihu kvalifikováno jako přestupek. Schéma celé situace viz níže.

Obrázek č. 9 - Schéma situace překročení limitního množství lihu č. 5



Zdroj: vlastní tvorba autora

Návrh řešení situace při porušení podmínek pěstitelského pálení při překročení limitu 30 litrů etanolu

Situace při porušení podmínek pěstitelského pálení při překročení povoleného limitu má dvě roviny – trestně právní odpovědnosti a rovinu daňovou. Ani jedna rovina není de lege lata upravena ideálně.

Rovina trestně právní odpovědnosti při porušení podmínek pěstitelského pálení při překročení limitu 30 litrů etanolu

Jak jsem uvedl výše, může nastat v zásadě pět situací, které mohou nastat při překročení množství vyrobeného množství ovocného destilátu. Ve všech pěti situacích však z důvodů, které jsem uvedl výše zcela absentuje zavinění jako subjektivní stránka subjektivní odpovědnosti za přestupek. Pěstitel prostě neví, jaké množství destilátu mu provozovatel z dodané suroviny vyrobí, proto nemůže nést odpovědnost za přestupek, který je uveden v § 17 odst. 1 písm. a) věta první zákona o lihu.

Zcela jiná situace je ovšem v situaci čtvrté, protože zde byly porušeny i jiné předpisy než pouhá nadlimitní výroba.

Ad 5) Porušení podmínek pěstitelského pálení při překročení povoleného limitu 30 litrů etanolu zde došlo nejen nadlimitní výrobou jako takovou, ale také tím, že pěstitel nesplnil povinnost stanovenou § 4 odst. 8 písm. d) zákona o lihu a ve svém písemném prohlášení neuvedl množství vyrobeného destilátu i v jiné pěstitelské pálenici v tomtéž výrobním období. Zde již subjektivní odpovědnost pěstitele obsahuje prvek zavinění.

Díky tomuto jednání pak provozovatel pěstitelské pálenice mohl chybně vyhodnotit celkové vyrobené množství destilátu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období a díky tomu porušit daňové předpisy tím, že nadlimitní množství destilátu chybně zdaní sníženou sazbou daně.

Daňová rovina porušení podmínek pěstitelského pálení při překročení limitu 30 litrů etanolu

Ad 1 – 3) Množství vyrobeného destilátu zdaněno správnými sazbami spotřební daně z lihu a není zde žádné porušení daňových předpisů v souvislosti s překročeným limitním množstvím vyrobeného destilátu.

Ad 4) Vyrobený destilát je v této situaci zdaněn nesprávně, ale celé nesprávné zdanění jde pouze na vrub provozovatele pěstitelské pálenice jako plátce spotřební daně, který ač měl veškeré údaje o množství vyrobeného destilátu pěstitelem k dispozici, úmyslně nebo z nedbalosti zvolil pro nadlimitní množství nesprávně sníženou sazbu daně. Správce daně zahájí řízení o doměření daně se všemi důsledky, které pro plátce daně de lege applicata stanoví daňový řád.

Ad 5) Zde, podobně jako v rovině trestně právní je však situace zcela jiná. Provozovatel v pozici plátce daně vychází při volbě sazby daně z údajů, které je povinen uvést pěstitel ve svém prohlášení viz výše. Provozovatel nemá žádnou možnost tyto údaje o vyrobeném množství, jakkoliv zkontrolovat či jinak ověřit. Proto by v této situaci měl za uvedení nesprávných údajů, díky kterým je provozovatelem zvolena nesprávná sazba daně, měl nést odpovědnost ne provozovatel jako plátce daně, ale přímo pěstitel. Z tohoto důvodu by měl být v zákoně o spotřebních daních vytvořen titul, kterým se z pěstitele, který neuvede nebo uvede nesprávné údaje ve svém prohlášení stane plátce daně a kdy pěstiteli vznikne povinnost daň přiznat a zaplatit. Vzhledem k tomu, že sníženou sazbou za vyrobené množství již odvedl provozovatel, je nutno tento titul nastavit tak, aby se „plátcovství“ pěstitele, sazba daně a vznik povinnosti daň přiznat a zaplatit týkala pouze nadlimitního množství vyrobeného lihu a sazby daně ve výši rozdílu mezi sazbou základní a sníženou. Toto nastavení by zamezilo dvojímu zdanění nadlimitního množství vyrobeného destilátu. Vzhledem k velmi specifické situaci, která se týká pouze spotřební daně z lihu, bych de lege ferenda neměnil tyto tituly v obecné části (§ 4 a § 9 zákona o spotřebních daních), ale ve zvláštních ustanoveních zákona o spotřebních daních, konkrétně tedy v § 66 a § 68 zákona o spotřebních daních.

Z výše uvedených důvodů proto de lege ferenda navrhuji zrušit ustanovení § 17 odst. 1 písm. a) zákona o lihu větu první která zní:

„nechá si pro sebe vyrobit větší množství etanolu, než je stanoveno v § 4 odst. 6“

a nahradit

„neuveďte, ač tak uvést měl nebo nesprávně uvede údaje o množství v prohlášení dle § 4 odst. 8 písm. d),“

V § 66 odst. 1 zákona o spotřebních daních navrhuji zavést další titul plátce daně z lihu kdy plátcem daně bude také

„e) fyzická osoba, která si v pěstitelské pálenici nechá vyrobit ovocný destilát v množství vyšším než 30 litrů etanolu za jedno výrobní období a neuvede, ač tak uvést měla nebo nesprávně uvede údaje o množství v prohlášení dle § 4 odst. 8 písm. d) zákona o lihu,“

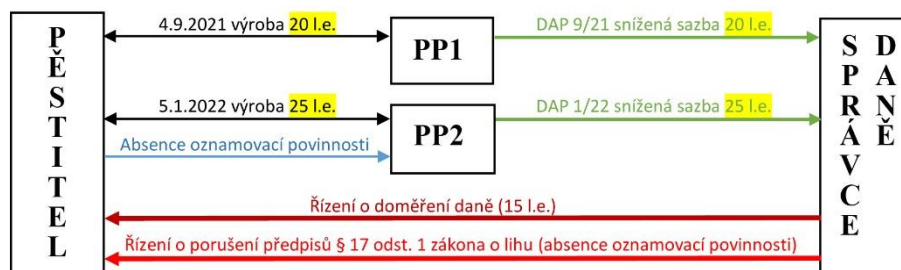
V § 68 zákona o spotřebních daních navrhuji de lege ferenda zavést další titul vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit, kdy povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také

„f) dnem, kdy si plátce daně, který si v pěstitelské pálenici nechal vyrobit ovocný destilát v množství vyšším, než je uvedeno v § 4 odst. 6 zákona o lihu za jedno výrobní období. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká pouze na množství vyrobeného destilátu v měřících jednotkách překračující množství uvedené v § 4 odst. 6 zákona o lihu a pouze ve výši sazby pro líh obsažený v ovocných destilátech z pěstitelského pálení v množství do 30 l etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období podle zákona o lihu¹¹⁸.“

Schematicky by pak celá situace vypadala následovně:

Obrázek č. 10 - Schéma situace překročení limitního množství lihu de lege ferenda

¹¹⁸ Zákon o spotřební dani obsahuje pouze dvě výše sazby daně. Základní a sníženou pro pěstitelské pálení. Tento nadlimitní rozdíl by pěstitel danil zase pouze sníženou sazbou daně, ale v součtu se sníženou sazbou, kterou odvedl provozovatel se prakticky dostáváme na hodnotu sazby základní. Další možností by pak bylo zavedení nové sazby speciálně pro tento účel.



Zdroj: vlastní tvorba autora

4.2 Nedostatky právní úpravy-postavení provozovatele pěstitelské pálenice

V této části práce bych se chtěl věnovat nedostatkům právní úpravy v oblasti pěstitelského pálení, a to konkrétně vztahu provozovatel pěstitelské pálenice – správce daně. Zde jsem identifikoval situace, kde dle mého názoru není de lege lata právní úprava upravena ideálně a dle mého názoru poměrně malým zásahem do stávající úpravy by tyto situace byly vyřešeny lépe. Tyto oblasti jsou tedy:

- Absence povolení vydané správcem daně,
- absence porušení předpisů při nedovoleném odstranění úředních závěr,
- problémy v souvislosti s oznamovací povinností dle § 16 odst.1 písm. b) zákona o lihu.

Absence povolení vydané správcem daně

Jak jsem již uvedl výše, vyrábět líh v pěstitelské pálenici je možné pouze na základě povolení Ministerstva zemědělství. V tomto povolení může Ministerstvo zemědělství stanovit podmínky pro provozování jejichž nedodržení může ministerstvo povolení změnit nebo zrušit¹¹⁹. V zásadě se jedná o velmi jednoduché povolení, kterým ministerstvo schválí konkrétnímu žadateli provozovat konkrétní výrobní zařízení v konkrétních

¹¹⁹ Viz § 4 odst. 3 zákona o lihu.

prostorách a v podmínkách stanoví dodržovat právní předpisy v oblasti daňové a v oblasti výroby potravin.

Dle obecné části zákona o spotřebních daních platí, že vybrané výrobky lze vyrábět pouze v podniku na výrobu vybraných výrobků¹²⁰, kterým je daňový sklad¹²¹, který lze provozovat pouze na základě účinného povolení správce daně¹²², které správce daně vydá po splnění podmínek uvedených v části druhé¹²³ zákona o spotřebních daních (o podmínkách nutných pro vydání povolení budu mluvit později). Existují však výjimky, pro které výše uvedené neplatí, ač se jedná o výrobu vybraných výrobků na daňovém území České republiky, kterými jsou:

- Výrobci zvláštních minerálních olejů¹²⁴,
- provozovatelé pěstitelských pálenic,
- fyzické osoby, které vaří pivo v zařízení pro domácí výrobu piva¹²⁵,
- menší než malý výrobce vína, pokud vyrábí pouze tiché víno¹²⁶,
- malý výrobce vína¹²⁷.

Odhlédneme-li od výrobců zvláštních minerálních olejů¹²⁸, zjistíme, že ostatní výjimky už jsou pouze výrobci alkoholických nápojů. A pokud vynecháme provozovatele pěstitelských pálenic, zjistíme, že ostatní výjimky mají společnou tu vlastnost, že jim výrobou vybraných výrobků nevznikne povinnost za tyto vybrané výrobky zaplatit spotřební daň. Je to

¹²⁰ Viz § 19 odst. 3 věta první zákona o spotřebních daních.

¹²¹ Viz § 19 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních.

¹²² Viz § 19a odst. 1 zákona o spotřebních daních.

¹²³ Obecná ustanovení o povolovacím řízení, § 43a - § 43q zákona o spotřebních daních.

¹²⁴ Viz § 59 odst. 2 zákon o spotřebních daních.

¹²⁵ Viz § 89 odst. 3 následně § 86 odst. 3 zákona o spotřebních daních, tak zvaní „domácí vařiči piva“.

¹²⁶ Viz § 99 odst. 3 a 5 zákona o spotřebních daních.

¹²⁷ Viz § 100a zákona o spotřebních daních.

¹²⁸ Minerální oleje jako vybrané výrobky jsou svým charakterem zcela odlišné od ostatních vybraných výrobků, zejména tím, že se nekonzumují. Dále se ve své práci minerálními oleji vůbec nevěnuji.

dáno jednak osvobozením od spotřební daně piva vyrobeného domácím vaříčem piva¹²⁹ a poté zejména nulovou sazbou spotřební daně z vína a meziproductů právě pro tiché víno. Domácí vaříč piva a výrobce vína s produkcí menší než 2000 litrů za rok dokonce nemusí být ani registrován ke spotřební dani jako plátce daně. Od těchto se provozovatelé pěstitelských pálenic odlišují a u větších provozovatelů vzniká roční daňová povinnost ve výši i vyšších jednotek miliónů korun. Jinak řečeno – výrobci, kteří vyrábí alkoholické nápoje a nemusejí být držiteli povolení správce daně neodvádí žádnou spotřební daň, kromě pěstitelských pálenic.

Pro dokreslení představy uvedu povinnosti na poli povolení k provozování vydané správcem daně u malého nezávislého pivovaru, jako zástupce entity, která odvádí v rámci svojí činnosti spotřební daň ve výši srovnatelné s výší spotřební daně odvedené za vyrobené vybrané výrobky vyrobené provozovatelem pěstitelské pálenice¹³⁰. Provozovatel malého nezávislého pivovaru musí být tedy držitelem účinného povolení správce daně k provozování daňového skladu. Podmínkami pro vydání povolení jsou¹³¹:

- Spolehlivost,
- Bezdlužnost,
- ekonomická stabilita,
- oprávnění provozovat umožňující výkon činnosti,
- skutečnost, že navrhovatel není v likvidaci nebo v úpadku.

Navíc tyto podmínky musí splňovat nejen navrhovatel (provozovatel) malého nezávislého pivovaru, ale v případě, že je navrhovatel právnická osoba musí tyto podmínky splňovat i fyzická osoba, která je statutárním orgánem navrhovatele¹³² a musí tyto podmínky splňovat po celou dobu

¹²⁹ Viz § 86 odst. 3 zákona o spotřebních daních.

¹³⁰ Měsíční daňová povinnost provozovatele malého nezávislého pivovaru se běžně pohybuje od jednotek tisíců korun po maximálně vyšší desítky tisíc korun, stejně jako u provozovatelů pěstitelských pálenic, kde však výjimkou nejsou i měsíční daňová přiznání v jednotkách statisíců korun měsíčně.

¹³¹ Viz § 43c odst. 1 zákona o spotřebních daních.

¹³² Viz § 43c odst. 2 zákona o spotřebních daních.

trvání povolení, nejen při jeho vydání¹³³. Zavedená praxe *de lege applicata* je, že správce daně minimálně jednou za rok provádí screening těchto podmínek a posuzuje, zda výše uvedené podmínky jsou provozovatelem plněny. Zejména na podmínku bezdlužnosti, která je vymezena v ustanovení § 43f zákona o spotřebních daních, je kladen mimořádný důraz a bezdlužnost jako taková se kontroluje prakticky každý měsíc.

Provozovatel pěstitelské pálenice z důvodu absence nutnosti jakéhokoli povolení vydaného správcem daně nemá v této oblasti žádné podmínky, které by musel plnit nebo dodržovat.

Při tomto srovnání je také zajímavé zmínit cestu zaplacené daně od poplatníka přes plátce ke správci daně. Provozovatel pěstitelské pálenice spotřební daň inkasuje zpravidla ihned při výrobě ovocného destilátu. Neznám případ, kdy by provozovatel pěstitelské pálenice vydal ovocný destilát pěstiteli bez zaplacení poplatku, který v sobě nese spotřební daň. Díky lhůtě pro zaplacení daně, což je v tomto případě 55 dní od skončení zdaňovacího období a délce zdaňovacího období, provozovatel pěstitelské pálenice touto od poplatníka (pěstitele) zinkasovanou spotřební daní disponuje typicky v rozmezí od 55 do 86 dní¹³⁴. I přesto však dochází k situacím, kdy provozovatel pěstitelské pálenice tyto zinkasované prostředky použije jinak a s platbou daňového přiznání spotřební daně z lihu se dostává do prodlení, často i opakovaného. Správce daně díky absenci povolení k provozování pěstitelské pálenice pak vůbec nemá možnost pružně tuto výrobu vybraných výrobků omezit. Zatímco provozovatel malého nezávislého pivovaru se může dostat do situace, kdy spotřební daň z piva nemusí mít ve lhůtě splatnosti¹³⁵ ani zinkasovanou od kupujícího¹³⁶ a přitom musí *de lege lata* v každý okamžik splňovat podmínku bezdlužnosti. Nesplnění mimo jiné i této podmínky znamená zrušení povolení k provozování daňového skladu z moci úřední dle § 43m zákona o spotřebních daních.

¹³³ Viz § 43c odst. 3 zákona o spotřebních daních.

¹³⁴ Podle dne v měsíci, kdy došlo k výrobě a předání destilátu pěstiteli. Troufnu si říct, že vždy při předání destilátu dojde k zaplacení spotřební daně od poplatníka směrem k plátci daně.

¹³⁵ Tato lhůta je navíc o 15 dní kratší než u provozovatele pěstitelské pálenice (§ 76 odst. 1 vs § 18 odst. 5 zákona o lihu).

¹³⁶ Např. nezaplacené faktury za pivo, 60 ti denní splatnost faktur.

Výše uvedeným nechci v žádném případě navrhnout, aby i provozovatelé pěstitelských pálenic měli povinnost vyrábět ovocný destilát pro pěstitele v daňovém skladu. V tomto případě tato povinnost ani režim podmíněného osvobození od daně skutečně nedává smysl.

Nicméně povinnost provozovatelů pěstitelských pálenic provozovat svoji pálenici nejen na základě povolení Ministerstva zemědělství, ale současně i na základě povolení správce daně. A tím povolením nemyslím povolení dle části druhé zákona o spotřebních daních. Takto koncipované povolení se mně (stejně jako u malých nezávislých pivovarů) jeví jako nadbytečné. Myslím tuto povinnost implementovat do zákona o lihu k § 4 stejně jako je zde uvedena povinnost povolení MZ.

Návrh řešení-absence povolení vydané správcem daně

Z výše uvedených důvodů je jeví jako účelné, aby i provozovatel pěstitelského pálení provozoval pěstitelskou pálenici i na základě povolení správce daně, který v tomto povolení stanoví a specifikuje další případné podmínky za jakých lze provozovat pálenici. Jako první bych z pozice správce daně stanovil podmínku bezdlužnosti, podobně jako je uvedena v § 43f zákona o spotřebních daních nebo například dodržování stanoveného formátu vedení evidence o každém případě pěstitelského pálení a formu jejího předávání správci daně.

Proto de lege ferenda navrhuji znění ustanovení § 4 odst. 1 zákona o lihu následovně:

„a) Vyrábět líh v pěstitelské pálenici lze pouze na základě povolení Ministerstva zemědělství a správce spotřební daně.

b) Provozování pěstitelské pálenice povoluje Ministerstvo zemědělství na základě písemné žádosti, ke které žadatel připojí popis a náčrt uspořádání výrobního zařízení pěstitelské pálenice doložený technickou dokumentací a doklad o vlastnickém, užívacím nebo jiném obdobném právu k výrobnímu zařízení pěstitelské pálenice.

c) Provozování pěstitelské pálenice povoluje také správce spotřební daně pouze na základě pravomocného povolení Ministerstva zemědělství.“

Ustanovení § 4 odst. 2 zákona o lihu následovně:

„Ministerstvo zemědělství a správce spotřební daně v povolení podle odstavce 1 stanoví podmínky pro provozování pěstitelského pálení.“

Ustanovení § 4 odst. 3 zákona o lihu následovně:

„Ministerstvo zemědělství a správce spotřební daně může povolení vydané podle odstavce 1 zrušit nebo změnit, dojde-li ke změně podmínek, za kterých bylo vydáno, nebo zrušit povolení, pokud dojde k porušení podmínek podle odstavce 2.“

Absence porušení předpisů při nedovoleném odstranění úředních závěr

Zákon o lihu s jeho prováděcími vyhláškami poměrně striktně reguluje okolnosti, za kterých lze provozovat výrobní zařízení na výrobu lihu. Vzhledem ke skutečnosti, že konzumní líh je vysoko zdaněná tekutina, jsou tato provozovaná zařízení pod dohledem správce daně. Dohled správce daně na výrobu lihu je de lege lata umožněn prostřednictvím přiložených úředních závěr na výrobní zařízení a uzpůsobení tohoto zařízení tak, aby veškerý vyrobený líh byl změřen viz ustanovení § 6 odst. 1 a 2 zákona o lihu, které je následující:

„1) Výrobní zařízení musí být zajištěno úředními závěrami tak, aby veškeré množství vyrobeného lihu bylo změřeno. Způsob a technické podmínky zajištění výrobního zařízení stanoví prováděcí předpis.

2) V ovocných lihovarech, zemědělských lihovarech a pěstitelských pálenicích zajišťuje celé výrobní zařízení a měřidla správce spotřební daně z lihu úředními závěrami. V ostatních lihovarech zajišťuje správce spotřební daně z lihu úředními závěrami pouze spojovací potrubí od chladiče k měřidlům, měřidla a zařízení na jímání lutrových vod.“

Vyhláška MF v § 2 odst. 1 a 2 poměrně podrobně stanovuje jakým způsobem a kam se umístí úřední závěry. A dále v odstavcích 3 až 5 rozlišuje systém jednoduchých a dvojitých závěr:

„(3) K zajištění výrobního zařízení se použijí jednoduché nebo dvojitě závěry.

(4) Dvojitou závěrou se rozumí systém dvou jednoduchých závěr, kdy druhá závěra je přiložena na plechový kryt, kovovou mříž nebo síť z drátěného pletiva kryjící první závěru.

(5) Dvojitou závěrou se zajišťuje výrobní zařízení tam, kde by jednoduchá závěra neposkytovala dostatečné zabezpečení.“

Striktnost způsobu zajištění výrobního zařízení ještě umocňují ustanovení § 1 vyhlášky MZ, kde jsou vymezeny technické záležitosti a požadavky na materiály. V ustanovení § 1 odst. 7 a 8 vyhlášky MZ jsou

specifikovány požadavky na zajištění potrubí od chladiče do měřidla, včetně požadavku na plechový kryt příruby, který po zajištění úřední závěrou vytváří dvojitou závěru.

„(7) Spojovací potrubí chladiče s měřidlem musí mít:

a) spád,

b) vnitřní průměr odpovídající výkonu destilačního přístroje,

c) plechový kryt na všech spojích (přírubách, kohoutech, šroubeních apod.).

(8) Kryt podle odstavce 7 písm. c) může být zhotoven z nenatřené pozinkované plechu nebo z jiného materiálu odpovídajících vlastností odsouhlaseného správce daně a musí být uzpůsoben k přiložení závěry.“

Na níže uvedeném obrázku je znázorněna dvojitá závěra. Příruba lihového potrubí je zajištěna jednoduchou závěrou (obrázek vlevo). Na celou přírubu je pak zhotoven plechový kryt, který je opět zajištěn úřední závěrou (obrázek vpravo).

Obrázek č. 11 - Dvojitá závěra



Zdroj: Vlastní tvorba autora

Toto rozdělení na jednoduchou a dvojitou závěru je vymezeno z toho důvodu, že v provozu poměrně běžně může dojít k neúmyslnému poškození úřední závěry. V pěstitelské pálenici, kde se běžně kolem výrobního zařízení pohybují pěstitelé, to platí dvojnásob. Dvojitá závěra se tedy umísťuje tam, kde by jednoduchá závěra neposkytovala dostatečné zabezpečení a kde je důležité rozlišit úmyslné a neúmyslné porušení úřední závěry. Jinými slovy – dá se konstatovat, že dvojitou závěru lze poškodit pouze úmyslně. A toto je třeba rozlišovat.

Jak jsem uvedl výše, zákon o lihu společně s prováděcími vyhláškami poměrně striktně a detailně vymezuje způsob zabezpečení výrobního zařízení úředními závěrami a jejich rozlišení na jednoduché a dvojité. O to podivnější tak je, že porušení těchto úředních závěr není v zákoně o lihu kvalifikováno jako přestupek. Pouze v ustanovení § 6 odst. 5 konstatuje:

„(5) Je zakázáno poškozovat nebo odstraňovat umístěné závěra a zasahovat do uspořádání výrobního zařízení. ...“

Ovšem ani porušení tohoto zákazu není v zákoně o lihu, konkrétně v § 17 a § 17a vymezeno jako přestupek.

Při porušení úřední závěry umístěné na výrobní zařízení lze tedy obecně aplikovat ustanovení § 2 odst. 2 písm. c) zákona č. 251/2016 Sb. o některých přestupcích, které zní:

„Fyzická osoba se dopustí přestupku tím, že úmyslně:

zničí, poškodí nebo neoprávněně odstraní anebo poruší úřední uzávěru nebo úřední značku,“

nebo ustanovení § 2 odst. 3 písm. c) zákona č. 251/2016 Sb. o některých přestupcích

„Právnická nebo podnikající fyzická osoba se dopustí přestupku tím, že

zničí, poškodí nebo neoprávněně odstraní anebo poruší úřední uzávěru nebo úřední značku,“

Za přestupek lze uložit pokutu do výše 10.000 Kč¹³⁷. Shrnuto-při například úmyslném odstranění dokonce i dvojité závěry z výrobního zařízení a jeho „osvobození“ od dozoru správce daně a tím pádem umožnění mimobilanční výroby lihu lze uložit pokutu ve výši do 10.000 Kč.

Jako velmi zajímavé se pak jeví srovnání maximální výše pokuty a společenské nebezpečnosti při porušení předpisů vymezených zákonem o lihu. U přestupků fyzických osob jsou maximální výše pokut v rozsahu 500.000 Kč až 20.000.000 Kč¹³⁸, kdy například pokutu ve výši do 500.000 Kč může být uložena fyzické osobě za neodebrání nadlimitního množství vyrobeného destilátu v pěstitecké pálenici ve lhůtě do tří měsíců. U přestupků právnických a podnikajících osob jsou maximální výše pokut

¹³⁷ Viz § 2 odst. 4 písm. a) zákona č. 251/2016 Sb. o některých přestupcích.

¹³⁸ Viz § 17 odst. 3 zákona o lihu.

v rozsahu 100.000 Kč až 20.000.000 Kč¹³⁹, kdy pokuta do výše 100.000 Kč může být uložena za například nesplnění oznamovací povinnosti.

Z těchto příkladů je patrné, že zákon o lihu je při porušení předpisů násobně přísnější i u mnohem méně společensky nebezpečnějších přestupcích.

Jako příklad společenské nebezpečnosti při odstranění úředních závěr z výrobního zařízení a jejího nepoměru k současnému řešení v trestně právní rovině lze uvést denní produkci například zemědělského lihovaru, která činí cca 2000 litrů zhruba 89% lihu. Při současné sazbě spotřební daně z lihu 32.250 Kč/hl etanolu je při odstranění úředních závěr z lihovaru hypotetický denní únik na spotřební dani cca 575.000 Kč při maximální možné pokutě 10.000 Kč.

Návrh řešení-absence porušení předpisů při nedovoleném odstranění úředních závěr

Z výše uvedeného je patrné, že úprava de lege lata je nedostačující.

Je třeba porušení úředních závěr na výrobním zařízení k výrobě lihu implementovat do zákona o lihu jako přestupek. Z toho důvodu navrhuji znění ustanovení § 6 odst. 1 zákona o lihu následovně:

„1) Výrobní zařízení musí být zajištěno úředními závěrami

a) jednoduchými

b) dvojitými

tak, aby veškeré množství vyrobeného lihu bylo změřeno. Způsob a technické podmínky zajištění výrobního zařízení stanoví prováděcí předpis“

Toto znění umožňuje rozlišovat správci daně mezi společenskou nebezpečností při poškození úřední závěry. Při poškození jednoduché úřední závěry, které může nastat i nedbalostně, výrobní zařízení jako celek stále zůstává zajištěno úředními závěrami. Tím pádem je stále zajištěn základní cíl úředních závěr umístěných na výrobním zařízení, kterým je změření veškerého vyrobeného lihu měřidlem v souladu se zákonem o lihu. Při poškození dvojitě úřední závěry již tento cíl zajištěn není, a proto je vhodné toto rozlišovat i výší maximální pokuty.

¹³⁹ Viz § 17a odst. 8 zákona o lihu.

Proto v tomto smyslu navrhuji upravit znění § 17 odst. 1 zákona o lihu „Fyzická osoba se dopustí přestupku tím, že“

zavedením dvou nových písmen tohoto § 17 a to:

„m) zničí, poškodí nebo neoprávněně odstraní anebo poruší úřední uzávěru uvedenou v § 6 odst. 1 písm. a)“

„n) zničí, poškodí nebo neoprávněně odstraní anebo poruší úřední uzávěru uvedenou v § 6 odst. 1 písm. b)“

Následnou úpravu znění § 17 odst. 3 písm. a) a c) „Za přestupek lze uložit pokutu“

„a) do 500 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 1 písm. a), b), k) m) nebo odstavce 2,“

„c) do 10 000 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 1 písm. d), e), h), l) a n),“

Dále navrhuji upravit znění § 17a odst. 3 zákona o lihu „Právnická nebo podnikající fyzická osoba se jako osoba vyrábějící nebo upravující líh dopustí přestupku tím, že“

zavedením dvou nových písmen tohoto § 17a a to:

„i) zničí, poškodí nebo neoprávněně odstraní anebo poruší úřední uzávěru uvedenou v § 6 odst. 1 písm. a)“

„j) zničí, poškodí nebo neoprávněně odstraní anebo poruší úřední uzávěru uvedenou v § 6 odst. 1 písm. b)“

Následnou úpravu znění § 17a odst. 8 písm. a) a e) zákona o lihu „Za přestupek lze uložit pokutu“

„a) do 100 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 1 písm. a), odstavce 2 písm. a), odstavce 3 písm. i) nebo odstavce 6,“

„e) do 20 000 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 1 písm. i) nebo odstavce 3 písm. a) a j), nebo“

Problémy v souvislosti s oznamovací povinností dle § 16 odst.1 písm. b) zákona o lihu.

Zákon o lihu ve svých ustanoveních vymezuje podmínky pro výrobu, úpravu, skladování, oběh a evidenci lihu¹⁴⁰. Účelem zákona je pak, mimo jiné, stanovit při výrobě a uvádění lihu do oběhu postupy zajišťující daňové příjmy státního rozpočtu¹⁴¹. Celý proces pěstitelského pálení je bezesporu výroba a uvádění lihu do oběhu, ale jak jsem již psal výše, jedná se proces zcela specifický v mnoha směrech. Velký rozdíl může být například v množství vyrobeného lihu díky rozdílné kapacitě výrobního zařízení, v dosažené stupňovitosti lihu apod. Však největší rozdíl mezi lihovarem a pěstitelskou pálenicí však vidím v rozdílném vlastnickém právu k vyrobenému lihu a plánování jeho výroby.

Provozovatel jakéhokoliv lihovaru má vlastnické právo k vyrobenému lihu, o množství vyrobeného lihu si rozhoduje sám na základě svých často již předem uzavřených obchodních smluv. Provozovatel lihovaru musí mít dopředu zajištěnou surovinu, ze které bude líh vyrábět a která je v jeho vlastnictví, tuto surovinu proměnit v kvas nebo záparu¹⁴² a následně dle svého výrobního plánu vyrábí líh.

Oproti tomu provozovatel pěstitelské pálenice nabízí destilaci pouze jako službu svým zákazníkům, kterými mohou být pouze fyzické osoby. Z principu nemůže nikdy vyrobený líh vlastnit, protože zpracovat vlastní kvas není možné¹⁴³. O množství vyrobeného lihu nikdy nerozhoduje provozovatel, ale zájem pěstitelů o služby konkrétní pálenice. V případě nízké úrody ovoce dokonce mnoho provozovatelů pěstitelských pálenic nemají ani žádný výrobní plán a s konkrétním pěstitelům se na termínu výroby domluví individuálně.

Výrobu lihu jako takovou se zákon o lihu včetně obou prováděcích vyhlášek snaží rozlišit na výrobu lihu v lihovarech a pěstitelské pálení. Ne ve všech ustanoveních zákona o lihu se tohoto stavu zákonodárci však podařilo docílit. Jedním z míst, kde se tohoto ne úplně podařilo dosáhnout je oznamovací povinnost výrobců lihu vůči správci daně. Tato oznamovací povinnost platí pro všechny výrobce stejně bez rozdílu toho, zda se jedná o pěstitelskou pálenici či ne. Oznamovací povinnosti jsou celkem

¹⁴⁰ Viz § 1 odst. 1 zákona o lihu.

¹⁴¹ Viz § 1 odst. 2 písm. a) zákona o lihu.

¹⁴² Zkvasitelný cukrový roztok ze škrobnatých surovin.

¹⁴³ Právníká a fyzická osoba podnikající nemůže být pěstitel a fyzická osoba nepodnikající zase nemůže provozovat pěstitelskou pálenici.

čtyři¹⁴⁴, zcela jistě pro správce daně užitečné a potřebné. Plnění jedné z nich je však pro provozovatele pěstitelských pálenic přinejmenším problematické. V konsekvencích, které tato oznamovací povinnost odstartuje je plnění této oznamovací povinnosti problematické i pro správce daně. Jedná se o oznamovací povinnost uvedenou v ustanovení § 16 odst. 1 písm. b) zákona o lihu, která zní:

„Právnícké nebo fyzické osoby vyrábějící nebo upravující líc jsou povinny oznámit správci spotřební daně z lihu

....

b) přerušeni výroby lihu na dobu delší než deset dnů, nejpozději do tří dnů od každého přerušeni,“

Nesplněním této oznamovací povinnosti se osoba vyrábějící líc dopustí přestupku, za který lze uložit pokutu až do výše 500.000 Kč¹⁴⁵.

Splnit tuto oznamovací povinnost pro lihovar jistě není žádný problém, jak jsem uvedl výše provozovatel lihovaru si výrobu plánuje podle zájmu odběratelů lihu, podle svých skladovacích kapacit, uzavřených kontraktů, objednávek apod. Je tedy kdykoliv schopen naplánovat výrobu lihu, včetně toho, kdy bude výrobu přerušovat a na jak dlouho bude mít výrobu přerušenu.

V České republice a pochopitelně zejména na Moravě je několik regionů, ve kterých se nachází poměrně mnoho pěstitelských pálenic a zájem pěstitelů z daného regionu je tedy roztržštěn mezi tyto pěstitelské pálenice¹⁴⁶. Provozovatelé v rámci konkurenčního boje se snaží svoje služby nabízet co nejdéle a výrobní období předčasně neukončovat. To způsobuje stav, zejména v době, kdy je v jeho regionu nízká úroda ovoce a při blízkém se konci výrobního období¹⁴⁷, kdy provozovatel pěstitelské pálenice netuší, jestli nabídku služeb jeho pěstitelské pálenice do konce výrobního období ještě vůbec nějaký pěstitel využije, natož aby věděl, na jak dlouho výrobu přerušuje. Běžně se pak děje, že při ukončení výroby pro aktuálně posledního pěstitele provozovatel nemá objednaného

¹⁴⁴ Viz § 16 odst. 1 zákona o lihu.

¹⁴⁵ Viz § 17a odst. 3 písm. c) a § 17a odst. 8 písm. b) zákona o lihu.

¹⁴⁶ Příkladem budiž Ivančicko, kde se ve třech sousedících obcích Oslavany, Padochov a Ketkovice nacházejí a každoročně provozují čtyři pěstitelské pálenice.

¹⁴⁷ S blízkým se koncem výrobního období zájem o službu pěstitelského pálení velmi razantně opadá.

dalšího pěstitele k destilaci jeho kvasu a další výrobu naplňuje až v případě, že si tuto službu objedná další pěstitel.

Návrh řešení problému v souvislosti s oznamovací povinností dle § 16 odst. 1 písm. b) zákona o lihu.

Z těchto uvedených důvodů se výše uvedená oznamovací povinnost jeví jako přinejmenším mnohdy problematicky splnitelná provozovateli pěstitelských pálenic a při běžných produkčních objemech lihu nadbytečná. Nehledě na to, že při takto oznámeném přerušení výroby má správce daně povinnost provést zjištění výroby. Toto s sebou nese další potíže, o nichž budu psát v následující podkapitole.

Proto de lege ferenda navrhuji znění ustanovení § 16 odst. 1 písm. b) zákona o lihu následovně:

„b) přerušení výroby lihu na dobu delší než deset dnů, nejpozději do tří dnů od každého přerušení. To neplatí pro provozovatele pěstitelských pálenic dle § 4,“.

4.3 Nedostatky právní úpravy postavení správce daně

V této části práce bych se chtěl věnovat nedostatkům právní úpravy v oblasti pěstitelského pálení, a to povinností, které má správce daně vůči provozovateli pěstitelské pálenice. Zde jsem identifikoval situaci, kde dle mého názoru není de lege lata právní úprava upravena ideálně a dle mého názoru poměrně malým zásahem do stávající úpravy by tato situace byla vyřešena lépe. Jedná se konkrétně o povinnost správce daně provést zjištění množství vyrobeného lihu u provozovatele pěstitelské pálenice.

Jak již bylo řečeno výše, správce daně má dle ustanovení § 12 vyhlášky MF povinnost zjišťovat množství vyrobeného lihu nejméně jedenkrát za dva měsíce a dále v těchto situacích:

- Při přerušení výroby na dobu delší než 10 dnů,
- při vyřazení měřidla z používání,
- po ukončení náhradního způsobu měření,
- v případě nepředvídaných poruch v provozu,
- při ukončení výrobního období.

Ustanovení § 12 vyhlášky MF platí obecně pro provozovny vyrábějící líh a není rozlišeno na lihovary a pěstitelské pálenice. V situacích jako jsou vyřazení měřidla z používání, ukončení náhradního způsobu měření a poruch je povinnost správce zjistit množství vyrobeného lihu zcela v pořádku. Jedná se nepředvídatelné situace typicky spojené s nějakou poruchou buď výrobního zařízení nebo kontrolního lihového měřidla a je třeba tyto nestandardní situace ihned řešit a množství vyrobeného lihu spolehlivě zjistit. Dále je logicky v pořádku zjišťovat množství vyrobeného lihu při ukončení výrobního období. Až potud je povinnost správce daně zjišťovat množství vyrobeného lihu zcela v pořádku. Ustanovení § 12 vyhlášky MF však dává za povinnost správci daně další dvě situace, kdy je správce daně povinen provést zjištění množství vyrobeného lihu. Jedná se o:

- povinnost zjišťovat množství vyrobeného lihu nejméně jedenkrát za dva měsíce a
- při přerušení výroby na dobu delší než 10 dnů

I tyto obě povinnosti správce daně nerozlišují, zda se jedná o provozovnu lihovaru nebo o provozovnu pěstitelské pálenice a důvodů uvedených níže tyto povinnosti považuji v případě pěstitelského pálení za problematické a nadbytečné.

Povinnost zjišťovat množství vyrobeného lihu nejméně jedenkrát za dva měsíce

Prvním důvodem, proč tuto povinnost správce daně považuji za nadbytečnou je výrazný nepoměr v množství vyrobeného lihu v pěstitelských pálenicích a lihovarech. Jak je uvedeno výše, v České republice bylo v roce 2020 celkem 555 aktivních pěstitelských pálenic, které vyrobily celkem 23.200 hl etanolu. Průměrně tedy jedna pěstitelská pálenice vyrobila 41,8 hl etanolu, při průměrné objemové koncentraci 55 % se tedy jedná o 7600 litrů ovocného destilátu za rok. Pokud bychom tuto roční výrobu rovnoměrně rozdělili na jednotlivé kalendářní měsíce¹⁴⁸, jedná se tedy o 633,4 litrů vyrobeného destilátu (348 l.e.) a tím pádem 56.430 Kč daňové povinnosti za kalendářní měsíc. Při povinnosti správce daně zjišťovat množství vyrobeného lihu minimálně jedenkrát za dva měsíce,

¹⁴⁸ Pouze teoreticky. V praxi výroba ovocného destilátu není naprosto rovnoměrná, naopak každý provozovatel podle aktuálního zájmu pěstitelů a druhu ovoce má množství vyrobeného destilátu velmi rozkolísané.

se tedy jedná o kontrolu množství vyrobeného lihu při průměrné daňové povinnosti 112.860 Kč.

V případě zemědělského lihovaru je přibližná denní výroba cca 2.000 litrů zhruba 89% surového lihu. V případě, že tedy zemědělský lihovar vyrábí líh dva měsíce bez přerušení, vyrobí tedy jen v pracovních dnech cca 82.000 litrů surového lihu, což odpovídá 72.980 l.e. a hypotetické daňové povinnosti ve výši 23.536.050 Kč. Zde už kontrola správcem daně v provozovně má své opodstatnění.

Dalším důvodem, proč tuto povinnost považuji za nadbytečnou v případě pěstitelského pálení je ten, že stejných výsledků měření množství vyrobeného lihu správce daně dosáhne i při mnohem menší frekvenci zjišťování množství vyrobeného lihu. Na níže uvedeném příkladě¹⁴⁹ si ukážeme, jaký rozdíl vznikne při zjišťování množství vyrobeného lihu v souladu s § 12 vyhlášky MF, tedy nejméně jedenkrát za dva měsíce a při zjištění výroby pouze na konci výrobního období. Pro úplnost uvádím, že kapacita kontrolního lihového měřidla je 8000 litrů vyrobeného destilátu bez nutnosti zásahu správce daně, tak jak je uvedeno výše.

Příklad zjištění výroby v pěstitelské pálenici v souladu s § 12 vyhlášky MF

Správce daně v tomto případě provedl celkem 5 místních šetření pouze v souvislosti se zjišťováním množství vyrobeného lihu.

15.7.2021 – zahájení výroby, stav KLM 43322, vložné nádoby naplněny lihovou tekutinou o objemové koncentraci 52,34 %.

15.9.2021 – zjištění výroby č. 1, stav KLM 43721, proteklo tedy 399 litrů, vložné nádoby zjištěny 51,76 % obj., vypárka tedy 0,6 %, sběrné nádoby zjištěny 53,81 % obj., stanovená průměrná koncentrace tedy 54,41 % obj., vyrobena tedy 217 l.e.

15.11.2021 – zjištění výroby č. 2, stav KLM 44193, proteklo tedy 472 litrů, vložné nádoby zjištěny 51,64 % obj., vypárka tedy 0,12 %, sběrné nádoby 58,85 % obj., stanovená průměrná koncentrace tedy 58,97 % obj., vyrobena tedy 278 l.e.

13.1.2022 – zjištění výroby č. 3, stav KLM 44909, proteklo tedy 716 litrů, vložné nádoby zjištěny 51,64 % obj., vypárka tedy 0,0 %, sběrné nádoby

¹⁴⁹ V příkladě pracuji s hodnotami, které byly objektivně změřeny správcem daně při zjišťování množství vyrobeného lihu v pěstitelské pálenici.

59,02 % obj., stanovená průměrná koncentrace tedy 59,02 % obj., vyrobeno tedy 423 l.e.

10.3.2022 – zjištění výroby č. 4 a ukončení výroby, stav KLM 45631, protoklo tedy 722 litrů, vložné nádoby zjištěny 51,42 % obj., vypáčka tedy 0,22 %, sběrné nádoby 57,98 % obj., stanovená průměrná koncentrace tedy 58,20 % obj., vyrobena tedy 420 l.e.

Součtem těchto čtyř zjištění množství vyrobeného lihu správce daně tedy zjistil, že provozovatel vyrobil celkem 1338 l.e. za výrobní období.

Pro úplnost dodávám, že množství vyrobeného lihu zjišťuje v první řadě provozovatel pěstitelské pálenice svým měřením vyrobeného lihu pro konkrétního pěstitele. Součet těchto množství za kalendářní měsíc určuje základ daně v daňovém přiznání. Správce daně svým měřením pouze dodatečně kontroluje, zda provozovatel nezdanil menší množství lihu, než vyrobil. Rozdíly mezi celkovým množstvím vyrobeného lihu za výrobní období zjištěným provozovatelem a správcem daně jsou zcela běžné a jsou způsobené chybou při měření lihu jak provozovatelem, tak správcem daně.

Provozovatel pěstitelské pálenice v průběhu výrobního období podal daňová tvrzení za zdaňovací období červenec 2021 až březen 2022 s celkovým množstvím vyrobeného lihu ve výši 1371 l.e. Správce daně konstatuje, že provozovatel tedy zdanil o 33 l.e. vyšší množství vyrobeného lihu, než správce daně zjistil svým kontrolním měřením, nezjistil tedy žádné porušení daňových předpisů.

Totožný příklad zjištění výroby v pěstitelské pálenici, ale pouze při ukončení výroby

Tento příklad je čistě hypotetický, vychází však z konkrétně naměřených a zjištěných hodnot v pěstitelské pálenici.

15.7.2021 – zahájení výroby, stav KLM 43322, vložné nádoby naplněny lihovou tekutinou o objemové koncentraci 52,34 %.

Vzhledem k množství vyrobeného destilátu, které nepřekročilo 8000 litrů nebylo nutné, aby správce daně zjišťoval množství vyrobeného lihu dříve než při ukončení výroby.

10.3.2022 – zjištění výroby č. 1 a ukončení výroby, stav KLM 45631, protoklo tedy 2309 litrů, vložné nádoby zjištěny 51,42 % obj., vypáčka tedy

0,92 %, sběrné nádoby zjištěny 57,18 % obj.¹⁵⁰, stanovená průměrná koncentrace tedy 58,10 % obj., vyrobena tedy celkem za výrobní období 1342 l.e.

Takto zjištěná hodnota množství vyrobeného lihu za výrobní období celkem je o 4 l.e. vyšší, než hodnota zjištěná předchozí metodou. To je způsobeno tím, že vzorky ze sběrných nádob byly v průběhu výrobního období vyjmuty z měřidla a uskladněny v uzavřené nádobě. V případě, že by vzorky zůstaly po celou dobu v měřidle, které není hermeticky uzavřeno by pokračovalo odpařování lihu ze vzorků a tím pádem by výsledná objemová koncentrace byla nižší, což by se promítlo do množství zjištěného vyrobeného lihu, které by bylo také nižší.

Provozovatel pěstitelské pálenice v průběhu výrobního období podal daňová tvrzení za zdaňovací období červenec 2021 až březen 2022 s celkovým množstvím vyrobeného lihu ve výši 1371 l.e. Správce daně konstatuje, že provozovatel tedy zdanil o 29 l.e. vyšší množství vyrobeného lihu, než správce daně zjistil svým kontrolním měřením a nezjistil tedy žádné porušení daňových předpisů.

K dosažení prakticky stejného závěru o množství vyrobeného lihu provozovatelem pěstitelské pálenice za jedno výrobní období správce daně potřeboval celkem tedy 2 místní šetření.

Z výše uvedených příkladů vyplývá, že správce daně je v zásadě plnohodnotně schopen ověřit množství vyrobeného lihu za výrobní období, aniž by nutně musel tuto výrobu pravidelně zjišťovat nejméně jedenkrát za dva měsíce. Na výše uvedeném příkladu je demonstrováno, že totožných výsledků lze dosáhnout při výrazně nižším množství místních šetření, kterým správce daně ověřuje základ daně u provozovatele pěstitelské pálenice. Výrazně nižší potřeba místních šetření u provozovatelů pěstitelských pálenic by se pozitivně projevila při nižší potřebě personálního zabezpečení správce daně k těmto úkonům.

Jak bylo uvedeno výše v roce 2020 bylo v České republice 555 aktivních pěstitelských pálenic. Při průměrné potřebě 5 místních šetření na jednu

¹⁵⁰ Při každém zjištění výroby jsou vzorky ze sběrných nádob vypuštěny, změřeny a dále uskladněny v uzavřené nádobě. Pokud by zůstaly uskladněny v měřidle, které není uzavřeno, předpokládám, že objemová koncentrace těchto vzorků by byla vlivem pokračující vypáčky nižší a tím pádem by bylo zjištěno i nižší množství vyrobeného lihu.

pěstitelskou pálenici viz výše se jedná o 2775 místních šetření ročně jen k zabezpečení zjištění množství vyrobeného lihu v pěstitelských pálenicích. Jak je uvedeno výše, stejného zjištění lze dosáhnout pouze dvěma místními šetřeními, tzn. 1110 místními šetřeními ročně. To znamená úsporu 1665 místních šetření ročně. Průměrná délka místního šetření, včetně cesty do provozovny a zpět a následné administrace je 5 hodin tzn. 10 člověkohodin¹⁵¹. Jedná se tedy o úsporu pro správce daně 16650 člověkohodin ročně. Jinými slovy při totožné kvalitě dohledu nad provozovateli pěstitelských pálenic může správce daně ušetřit 10 funkčních míst a tyto ušetřená funkční místa využít na jiné kontrolní nebo dohledové činnosti.

Dalším důvodem, proč považuji zjišťování množství vyrobeného lihu v pěstitelské pálenici nejméně jedenkrát za dva měsíce za problematické, je praktická stránka při měření objemové koncentrace vzorků lihu nasbíraného měřidlem. Jak bylo řečeno výše, kontrolní lihové měřidlo je v zásadě jednak samospádný průtokoměr lihu. Každý proteklý litr vyrobeného destilátu je zaznamenán na mechanickém počítadle měřidla. Součástí kontrolního lihového měřidla je však také vzorkovací zařízení, které z každého proteklého litru destilátu odebere vzorek¹⁵², který uskladní ve sběrné nádobě. Jinými slovy kontrolní lihové měřidlo je také rezervoár na odebrané vzorky lihu. Tento mix odebraných vzorků následně určuje průměrnou objemovou koncentraci proteklého lihu, ze které správce daně součinem s množstvím proteklých litrů určuje množství vyrobeného lihu. Aby byl správce daně schopen určit objemovou koncentraci vzorků ze sběrných nádob, potřebuje však k jejich změření areometrem, jak je uvedeno výše, určité množství¹⁵³. Jinak řečeno, při malém množství proteklého lihu měřidlem není správce daně schopen na místě změřit objemovou koncentraci vzorků. I z tohoto důvodu není žádoucí, aby povinnost správce daně zjišťovat množství vyrobeného lihu v pěstitelských pálenicích byla stanovena fixně minimálně jedenkrát za dva měsíce. V praxi se často stává, že některé malé pěstitelské pálenice, zejména při konci výrobního období a klesající poptávce po službách pěstitelského pálení, nevyrobí za dva měsíce ani tolik lihu, ze kterého by kontrolní lihové měřidlo nasbíralo takové množství vzorků, aby mohlo dojít ke

¹⁵¹ Hlídka správce daně provádějící místní šetření je vždy minimálně dvoučlenná.

¹⁵² 2x jedna tisícina, čili 2 ml z každého proteklého litru lihu.

¹⁵³ Za minimální ideální množství nasbíraných vzorků se považuje množství 1 litr, což odpovídá 500 litrům proteklých měřidlem.

změření objemové koncentrace lihu správcem daně areometrem přímo na místě. Správce daně pak musí stanoveným způsobem odebrat vzorek pro určení objemové koncentrace celně-technickou laboratoří, což při takto malém množství lihu považují za velmi neefektivní.

Přihlédneme-li k povinnosti správce daně zjišťovat množství vyrobeného lihu také při přerušení výroby na dobu delší než 10 dnů, kterou má provozovatel pěstitelské pálenice povinnost ohlásit správci daně viz výše a která nastává typicky v situacích, kdy už zájem o služby pěstitelského pálení v rámci výrobního období klesá, tyto dvě povinnosti správce daně zjišťovat množství vyrobeného lihu v součtu, komplikují správci daně provedení zjištění množství vyrobeného lihu právě z důvodu velmi malých vyrobených množství lihu provozovatelem pěstitelské pálenice a následné nemožnosti změřit areometrem objemovou koncentraci proteklého lihu.

Návrh řešení-povinnost zjišťovat množství vyrobeného lihu nejméně jedenkrát za dva měsíce

Z výše uvedeného vyplývá, že současná úprava § 12 vyhlášky MF, které zní:

„Lhůty pro zjišťování vyrobeného množství lihu

(1) Celní úřad zjišťuje vyrobené množství lihu podle provozních podmínek lihovaru, nejméně však jedenkrát za dva měsíce.

(2) Celní úřad dále zjišťuje vyrobené množství lihu po ukončení sezonní výroby lihu, při přerušení výroby lihu na dobu delší než deset dnů, při vyřazení měřidla z používání, po ukončení měření lihu způsobem podle § 10 a v případech nepředvídaných poruch v provozu“

není ideální z důvodu nerozlišení mezi provozovateli lihovaru a provozovateli pěstitelských pálenic. U pěstitelských pálenic může docházet ke komplikacím, při příliš častém zjišťování množství vyrobeného lihu a současně malé výrobě lihu pěstitelskou pálenicí. Nutnost vyjmout označovací povinnost při přerušení výroby na dobu delší než 10 dní pro provozovatele pěstitelských pálenic jsem uvedl již v předchozí podkapitole. Z těchto důvodů navrhuji de lege ferenda znění § 12 vyhlášky MF následovně:

„Lhůty pro zjišťování vyrobeného množství lihu

(1) Celní úřad zjišťuje vyrobené množství lihu podle provozních podmínek lihovaru, nejméně však jedenkrát za dva měsíce. U pěstitelské pálenice nejméně jedenkrát za výrobní období.

(2) Celní úřad dále zjišťuje vyrobené množství lihu po ukončení sezonní výroby lihu, při přerušení výroby lihu na dobu delší než deset dnů s výjimkou pěstitelské pálenice, při vyřazení měřidla z používání, po ukončení měření lihu způsobem podle § 10 a v případě nepředvídaných poruch v provozu“.

5 Závěr

Cílem této práce bylo identifikovat slabiny stávající právní úpravy zdanění lihu v případě pěstitelského pálení a navrhnout způsob jejich nápravy. Současně s hlavním cílem jsem si jako cíle dílčí stanovil potvrzení či vyvrácení hypotézy, zda tuzemská právní úprava zdanění lihu v případě pěstitelského pálení plně odpovídá příslušné unijní právní úpravě, a zodpovězení otázek, zda je vhodná možnost uplatňovat snížené sazby daně, případně zda nedochází při uplatňování snížených sazeb k jejich zneužívání.

V teoretické části této práce jsem nejdříve co nejstručněji charakterizoval zdaňování alkoholických nápojů vysvětlením systému zdaňování alkoholických nápojů. Představeny byly jednotlivé konstrukční prvky spotřebních daní s důrazem na sazbu daně jako konstrukční prvek daně. Podrobnějším rozbořením tohoto konstrukčního prvku spotřebních daní, kterými jsou zdaňovány alkoholické nápoje jsem dospěl k závěru, že snížené sazby daně z piva a daně z lihu mají své neodiskutovatelné místo v systému zdaňování alkoholu. Vzhledem k nastavení podmínek při možnosti uplatnění těchto snížených sazeb nedochází k jejich zneužívání.

V textu bylo následně podrobně představeno pěstitelské pálení, vzhledem k tomu, že pěstitelské pálení je jediná možnost, jak uplatnit sníženou sazbou spotřební daně z lihu. Byla představena právní úprava pěstitelského pálení. Spotřební daň z lihu je daní harmonizovanou, a proto byla nejprve představena evropská právní úprava a následně tuzemská regulace pěstitelského pálení. Porovnáním těchto úprav jsem zjistil, že potvrdit stanovenou hypotézu mohu jen částečně, protože tuzemská právní úprava přibližně dvojnásobně překračuje maximální množství ovocného destilátu, který lze zdanit sníženou sazbou spotřební daně z lihu. Maximální množství, pro které lze uplatnit sníženou sazbou spotřební daně z lihu při pěstitelském pálení, činí dle příslušné směrnice 30 litrů destilátu. Tuzemská regulace však umožňuje 30 litrů etanolu, což odpovídá 60 litrům 50% destilátu.

Nosnou část práce tvoří poslední kapitola, kde jsem se snažil identifikovat nedostatky právní úpravy zdaňování lihu při pěstitelském pálení. Identifikovaný nedostatek jsem vždy představil včetně paragrafového znění *de lege lata* a po odůvodnění, proč tuto skutečnost považuji za nedostatek, předkládám svůj návrh paragrafového znění *de lege ferenda*.

ZÁVĚR

Navrhované úpravy de lege ferenda jsem se rozhodl shrnout i zde, pro větší přehlednost je uvádím vedle úpravy de lege lata.

První nedostatek spatřuji ve vymezení osoby pěstitele a přípustnosti suroviny, které lze zpracovat pěstitelským pálením. Návrh na úpravu je tedy takový:

De lege lata	De lege ferenda
§ 2 odst. 1 písm. o) zákona o lihu	
pěstitelem fyzická osoba, která na vlastním pozemku nebo na pozemku, který je oprávněna užívat z jiného právního důvodu, vypěstovala ovoce nebo fyzická osoba, která ovoce obdržela ve formě naturálního plnění, přičemž tyto pozemky se nacházejí na území České republiky	pěstitelem je fyzická osoba, která má trvalý pobyt na území České republiky, která na vlastním pozemku vypěstovala ovoce nebo toto ovoce získala jiným způsobem. Pozemky, na kterých bylo vypěstováno toto ovoce se nacházejí na území České republiky
§ 8 písm. b) zákona o lihu	
stvrzení podmínek stanovených v § 2 odst. 1 písm. o), přičemž vlastnictví pozemku se doloží uvedením katastrálního území a obce. Užívání pozemku z jiného důvodu se doloží specifikací právního vztahu. Získání ovoce formou naturálního plnění se doloží potvrzením zaměstnavatele	Zrušeno bez náhrady
§ 4 odst. 4 zákona o lihu	
Surovinami přípustnými pro pěstitelské pálení jsou ovoce, jakož i šťávy a odpady z jeho zpracování, a to v čerstvém i ve zkvašeném stavu, pokud neobsahují cizí cukernaté nebo jiné zkvasitelné příměsi.	Surovinami přípustnými pro pěstitelské pálení jsou ovoce, jakož i šťávy a odpady z jejich zpracování, a to v čerstvém i ve zkvašeném stavu.

Navrhované znění odstraňuje zastaralé a čistě formální podmínky pro vymezení pěstitele a suroviny, a to i s ohledem ke konkurenci pěstitelského pálení, kterým je pálení nelegální. Čím méně podmínek kladených na pěstitele a surovinu, tím více pěstitelů si najde při zpracování svojí surovinu cestu do pálenice pěstitelské, nikoliv nelegální.

Další identifikovaný nedostatek spočívá ve velmi problematickém vymezení a kontroly něčeho takového jako je společná domácnost a současně v nedokonalé transpozici směrnice EU do českého právního řádu. Návrh úpravy de lege ferenda je tedy následující:

De lege lata	De lege ferenda
§ 4 odst. 6 zákona o lihu	
Pěstitel je oprávněn si dát vyrobit v jednom výrobním období z vlastní dodané suroviny nejvýše 30 litrů etanolu zdaněného sazbou spotřební daně pro líh obsažený v ovocných destilátech z pěstitelského pálení v množství do 30 litrů etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období, která je stanovena v zákoně o spotřebních daních, a to i v případě, že se na vypěstování ovoce podílely osoby, které tvoří s pěstitelem společně hospodařící domácnost. Společně hospodařící domácností se pro účely pěstitelského pálení rozumí společenství fyzických osob, které spolu trvale žijí a společně uhrazují náklady na své potřeby. Výrobním obdobím je doba od 1. července běžného roku do 30. června roku bezprostředně následujícího	Pěstitel je oprávněn si dát vyrobit v jednom výrobním období z vlastní dodané suroviny nejvýše 15 litrů etanolu zdaněného sazbou spotřební daně pro líh obsažený v ovocných destilátech z pěstitelského pálení v množství do 15 litrů etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období, která je stanovena v zákoně o spotřebních daních. Výrobním obdobím je doba od 1. července běžného roku do 30. června roku bezprostředně následujícího.

Navrhované znění odstraňuje složitosti při určování okolností limitního množství vyrobeného destilátu, velmi zjednodušuje jeho kontrolu správcem daně a v zásadě srovnává maximální povolené množství, na které lze uplatnit sníženou sazbu spotřební daně při transpozici směrnice 92/83/EHS do právního řádu České republiky.

Situace, která nastane de lege lata při překročení povoleného vyrobeného množství 30 litrů etanolu při pěstitelském pálení je dalším identifikovaným nedostatkem právní úpravy. Překročení limitního množství vyrobeného destilátu může nastat mimoděk a neúmyslně. Dále s sebou dané překročení nese zdanění nadlimitního množství základní sazbou daně z lihu. Při současném zákazu prodeje takto vyrobeného destilátu se mně již tato regulace jeví jako dostatečná bez dalšího. Kvalifikovat toto překročení jako porušení předpisů a přestupek shledávám nadbytečným, proto jsem navrhl změnit právní úpravu následovně:

De lege lata	De lege ferenda
§ 17 odst. 1 písm. a) věta první zákona o lihu	
nechá si pro sebe vyrobit větší množství etanolu, než je stanoveno v § 4 odst. 6	neuvede, ač tak uvést měl nebo nesprávně uvede údaje o množství v prohlášení dle § 4 odst. 8 písm. d)
§ 66 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních	
	fyzická osoba, která si v pěstitelské pálení nechá vyrobit ovocný destilát v množství vyšším než 30 litrů etanolu za jedno výrobní období a neuvede ač tak

ZÁVĚR

	uvést měla nebo nesprávně uvede údaje o množství v prohlášení dle § 4 odst. 8 písm. d) zákona o lihu.
§ 68 písm. f) zákona o spotřebních daních	dnem, kdy si plátce daně, který si v pěstitelské pálenici nechal vyrobit ovocný destilát v množství vyšším, než je uvedeno v § 4 odst. 6 zákona o lihu za jedno výrobní období. Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká pouze na množství vyrobeného destilátu v měřících jednotkách překračující množství uvedené v § 4 odst. 6 zákona o lihu a pouze ve výši sazby pro líh obsažený v ovocných destilátech z pěstitelského pálení v množství do 30 l etanolu pro jednoho pěstitele za jedno výrobní období podle zákona o lihu.

Tato navrhovaná úprava de lege ferenda odstraňuje jeden z největších problémů současné právní úpravy, kterým je v zásadě daňová odpovědnost provozovatele pěstitelské pálenice za překročení limitního množství pěstitelem se současným porušením oznamovací povinnosti o pěstitelem vyrobeném množství lihu ve stejném výrobním období, ale v jiné pěstitelské pálenici. Provozovatel pěstitelské pálenice nemá žádnou možnost si ověřit množství vyrobeného lihu pěstitelem v jiné pěstitelské pálenici, a proto nemůže nést jakoukoliv odpovědnost za pěstitele. Navrhovaným zněním de lege ferenda se v této situaci stává plátcem daně přímo pěstitel.

Letitý problém absence jakéhokoliv povolení správce daně při výrobě ovocného destilátu pěstitelským pálením odstraňuje níže uvedený návrh:

De lege lata	De lege ferenda
	§ 4 odst. 1 zákona o lihu
Vyrábět líh v pěstitelské pálenici lze pouze na základě povolení Ministerstva zemědělství. Provozování pěstitelské pálenice povoluje Ministerstvo zemědělství na základě písemné žádosti, ke které žadatel připojí popis a nákres uspořádání výrobního zařízení pěstitelské pálenice doložený technickou dokumentací a doklad o vlastnickém, užívacím nebo jiném obdobném právu k výrobnímu zařízení pěstitelské pálenice.	a) Vyrábět líh v pěstitelské pálenici lze pouze na základě povolení Ministerstva zemědělství a správce spotřební daně. b) Provozování pěstitelské pálenice povoluje Ministerstvo zemědělství na základě písemné žádosti, ke které žadatel připojí popis a nákres uspořádání výrobního zařízení pěstitelské pálenice doložený technickou dokumentací a doklad o vlastnickém, užívacím nebo jiném obdobném právu k výrobnímu zařízení pěstitelské pálenice.

	c) Provozování pěstitelské pálenice povoluje také správce spotřební daně pouze na základě pravomocného povolení Ministerstva zemědělství.
§ 4 odst. 2 zákona o lihu	
Ministerstvo zemědělství v povolení podle odstavce 1 stanoví podmínky pro provozování pěstitelského pálení.	Ministerstvo zemědělství a správce spotřební daně v povolení podle odstavce 1 stanoví podmínky pro provozování pěstitelského pálení.
§ 4 odst. 3 zákona o lihu	
Ministerstvo zemědělství může povolení vydané podle odstavce 1 zrušit nebo změnit, dojde-li ke změně podmínek, za kterých bylo vydáno, nebo zrušit povolení, pokud dojde k porušení podmínek podle odstavce 2.	Ministerstvo zemědělství a správce spotřební daně může povolení vydané podle odstavce 1 zrušit nebo změnit, dojde-li ke změně podmínek, za kterých bylo vydáno, nebo zrušit povolení, pokud dojde k porušení podmínek podle odstavce 2.

Díky této změně právní úpravy by správce daně mohl provozovateli pěstitelské pálenice stanovit podmínky, za kterých by mohl provozovatel svoji pěstitelskou pálenici provozovat, a současně by správce daně měl možnost při neplnění podmínek toto povolení z moci úřední zrušit. Zejména v kontextu náročnosti povolovacího řízení a udržení povolení u jakýchkoli jiných výrobců alkoholických nápojů (kromě malých výrobců tichého vína) to považuji za přinejmenším velmi vhodné.

Absenci nedovoleného odstranění úředních závěr ze zařízení na výrobu lihu jako jednání porušující zákon o lihu jsem identifikoval jako další nedostatek právní úpravy. Úprava de lege lata je nedostatečnou zejména velmi nízkou maximální pokutou v porovnání s maximálními výškami pokut, které jsou upraveny v zákoně o lihu za mnohem méně společensky škodlivé jednání. Proto jsem de lege ferenda navrhl následující:

De lege lata	De lege ferenda
§ 6 odst. 1 zákona o lihu	
Výrobní zařízení musí být zajištěno úředními závěrami tak, aby veškeré množství vyrobeného lihu bylo změřeno. Způsob a technické podmínky zajištění výrobního zařízení stanoví prováděcí předpis.	Výrobní zařízení musí být zajištěno úředními závěrami a) jednoduchými b) dvojitými tak, aby veškeré množství vyrobeného lihu bylo změřeno. Způsob a technické podmínky zajištění výrobního zařízení stanoví prováděcí předpis.
§ 17 odst. 1 zákona o lihu	
	m) zničí, poškodí nebo neoprávněně odstraní anebo poruší úřední uzávěru uvedenou v § 6 odst. 1 písm. a).

ZÁVĚR

	n) zničí, poškodí nebo neoprávněně odstraní anebo poruší úřední uzávěru uvedenou v § 6 odst. 1 písm. b).
§ 17 odst. 3 zákona o lihu	
a) do 500 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 1 písm. a), b), k) nebo odstavce 2, ...	a) do 500 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 1 písm. a), b), k) m) nebo odstavce 2, ...
c) do 10 000 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 1 písm. d), e), h) a l)...	c) do 10 000 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 1 písm. d), e), h), l) a n), ...
§ 17a odst. 3 zákona o lihu	
	i) zničí, poškodí nebo neoprávněně odstraní anebo poruší úřední uzávěru uvedenou v § 6 odst. 1 písm. a)
	j) zničí, poškodí nebo neoprávněně odstraní anebo poruší úřední uzávěru uvedenou v § 6 odst. 1 písm. b)
§ 17a odst. 8 zákona o lihu	
a) do 100 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 1 písm. a), odstavce 2 písm. a) nebo odstavce 6, ...	a) do 100 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 1 písm. a), odstavce 2 písm. a), odstavce 3 písm. i) nebo odstavce 6, ...
e) do 20 000 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 1 písm. i) nebo odstavce 3 písm. a), nebo...	e) do 20 000 000 Kč, jde-li o přestupek podle odstavce 1 písm. i) nebo odstavce 3 písm. a) a j), nebo...

Kromě již zmiňovaného navýšení minimálních sazeb pokut tato úprava rozlišuje výši sazeb za porušení jednoduché a dvojitě závěry, které je principiálně a co do společenské škodlivosti zcela odlišné.

Následující nedostatek spatřuji v povinnosti provozovatele pěstitelské pálenice hlásit správci daně přerušeni výroby na dobu delší než deset dnů, a proto jsem navrhl toto řešení:

De lege lata	De lege ferenda
§ 16 odst. 1 písm. b) zákona o lihu	
b) přerušeni výroby lihu na dobu delší než deset dnů, nejpozději do tří dnů od každého přerušeni,	b) přerušeni výroby lihu na dobu delší než deset dnů, nejpozději do tří dnů od každého přerušeni. To neplatí pro provozovatele pěstitelských pálenic dle § 4,

Vyjmutí provozovatele pěstitelské pálenice z této oznamovací povinnosti navíc odstraní následné komplikace při zjišťování množství vyrobeného lihu správcem daně ve stanovených lhůtách.

Povinnost správce daně zjišťovat množství vyrobeného lihu ve stanovených lhůtách de lege lata je posledním rozebíraným nedostatkem stávající právní úpravy, který jsem identifikoval. Vzhledem k množství

vyrobeného lihu a k možným komplikacím při samotném zjišťování množství vyrobeného lihu správcem daně je povinnost správce daně zjišťovat množství vyrobeného lihu v případech pěstitelského pálení minimálně jedenkrát za dva měsíce příliš častá. Proto jsem úpravu de lege ferenda navrhl následovně:

De lege lata	De lege ferenda
§ 12 vyhlášky MF	
Lhůty pro zjišťování vyrobeného množství lihu (1) Celní úřad zjišťuje vyrobené množství lihu podle provozních podmínek lihovaru, nejméně však jedenkrát za dva měsíce. (2) Celní úřad dále zjišťuje vyrobené množství lihu po ukončení sezonní výroby lihu, při přerušení výroby lihu na dobu delší než deset dnů, při vyřazení měřidla z používání, po ukončení měření lihu způsobem podle § 10 a v případě nepředvídaných poruch v provozu	Lhůty pro zjišťování vyrobeného množství lihu (1) Celní úřad zjišťuje vyrobené množství lihu podle provozních podmínek lihovaru, nejméně však jedenkrát za dva měsíce. U pěstitelské pálenice nejméně jedenkrát za výrobní období. (2) Celní úřad dále zjišťuje vyrobené množství lihu po ukončení sezonní výroby lihu, při přerušení výroby lihu na dobu delší než deset dnů s výjimkou pěstitelské pálenice, při vyřazení měřidla z používání, po ukončení měření lihu způsobem podle § 10 a v případě nepředvídaných poruch v provozu

Touto úpravou správce daně vzhledem k tomu, že je celé výrobní zařízení zajištěno úředními závěrami, nijak neztratí kontrolu nad množstvím vyráběného lihu v pěstitelských pálenicích. Při totožné kvalitě dozoru správce by správce daně zaznamenal výrazné snížení nákladů, včetně personální úspory.

Závěrem lze ve vztahu k hlavnímu cíli konstatovat, že identifikované nedostatky právní úpravy pěstitelského pálení se nenacházejí přímo v zákoně o spotřebních daních, přestože tento velmi častou novelizací reaguje na aktuální potřeby při správě spotřebních daní a větší problematičnost by se tedy dala na první pohled předpokládat. Identifikované nedostatky se nacházejí převážně v zákoně o lihu, který tak častou novelizací neprochází a změnu pěstitelského pálení od roku 1997 v tomto zákoně lze v zásadě označit jen jako marginální.

Použité zdroje

1. RADVAN, Michal, Petr MRKÝVKA, Ivana PAŘÍZKOVÁ a Dana ŠRAMKOVÁ. Finanční právo a finanční správa-berní právo. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2008. 510 s. ISBN 978-80-210-47232-7.
2. RADVAN, Michal. Daně a správa daní. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2015, 129 s. ISBN 978-80-210-7746-1.
3. SOVOVÁ, Olga a Zdeněk FIALA. Základy finančního a daňového práva. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. 208 s. ISBN 978-80-7380-223-3.
4. ŠIROKÝ, Jan. Daně v Evropské unii. 7. aktualizované a přepracované vydání. Praha: Leges, Teoretik. 2018. 382 s. ISBN 978-80-7502-274-5.
5. JÍLEK, Jan a Josef Antonín ZENTRICH. Příprava ovocných kvasů na výrobu slivovice (a ostatních pálenek): výroba slivovice a její léčivé účinky. Olomouc: Dobra & Fontána, 1999. ISBN 80-86179-28-1.
6. JÁNEK, David. Zdaňování alkoholických nápojů [online]. Brno, 2020 [cit. 2022-03-25]. Dostupné z: <https://is.muni.cz/th/rspbh/>. Bakalářská práce. Masarykova univerzita, Právnická fakulta. Vedoucí práce Dana ŠRAMKOVÁ.
7. Konsolidované znění: Směrnice Rady 92/83/EHS ze dne 19. října 1992 o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů. In: EUR-Lex [právní informační systém]. Evropská unie, © 1998-2022. [cit. 19. 3. 2022]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A01992L0083-20220101>
8. Směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS. In: EUR-Lex [právní informační systém]. Evropská unie, © 1998-2022. [cit. 19. 3. 2022]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/ALL/?uri=CELEX%3A32008L0118>.
9. Směrnice Rady 92/84/ES ze dne 19. října 1992 o sblížení sazeb spotřebních daně z alkoholu a alkoholických nápojů. In: EUR-Lex [právní informační systém]. Evropská unie, © 1998-2022. [cit. 19. 3. 2022]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31992L0084&qid=1648722677069>
10. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.6.2012, čj. 2 Afs 11/2012 - 48, č. 2681/2012 Sb. NSS, www.nssoud.cz. Dostupné

- z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VY-KON/2012/0011_2Afs_120_20120717025140_prevedeno.pdf
11. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.6.2017, čj. 7 Afs 139/2016 - 24, www.nssoud.cz. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VY-KON/2016/0139_7Afs_1600024_20170703141525_prevedeno.pdf
 12. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2.4.2009, čj. 7 Afs 95/2008 - 43, www.nssoud.cz. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VY-KON/2008/0095_7Afs_0800043A_prevedeno.pdf
 13. Novák, Tomáš. Domácí výroba lihu aneb alchymie po česku. CLO-DOUANE. 2019. Ročník 53. listopad 2019. ISSN 0323-0023
 14. Čermák, Martin. Malé nezávislé pivovary. CLO-DOUANE. 2022. Ročník 56. únor 2022. ISSN 0323-0023
 15. Kubíčková, Marcela. Pěstitelské pálení a jeho úskalí. CLO-DOUANE. 2018. Ročník 52. listopad 2018. ISSN 0323-0023
 16. Breicha, Emanuel. Kontrola odhalila nelegální pálenici. CLO-DOUANE. 2020. Ročník 54. únor 2020. ISSN 0323-0023
 17. Celní správa České republiky. Pěstitelské pálenice kontrolují celníci [online]. 2022 [cit. 21.2.2022] Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/celni-urad-pro-olomoucky-kraj/tiskove-zpravy/2020/Stranky/pestitelske-palence-kontroluji-celnici.aspx>
 18. Celní správa české republiky. Upozornění k pěstitelskému pálení. [online] 2022 [cit. 20.3.2022]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/celni-urad-pro-zlinsky-kraj/aktuality/Stranky/upozorneni-k-pestitelskemu-paleni.aspx>
 19. Celní správa české republiky. Rok 2021 Daň z lihu. [online] 2022 [cit. 20.3.2022]. Dostupné z: https://www.celnisprava.cz/cz/dane/statistiky/Lih_in-kaso/2021_l%C3%ADh_vymer_SPD.pdf?mscl-kid=017ea880b0c211ecbda333b4ca4212d4
 20. Celní správa české republiky. Pěstitelské pálení není pro cizince. [online] 2005 [cit. 20.3.2022]. Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/crostrava/tiskove-zpravy/2005/Stranky/050208b.aspx>
 21. Janoušek, Artur. Loupež století s posvěcením státu: ČR přišla v kauze LTO o 100 miliard. Idnes.cz. [online]. 2019 [cit. 15.3.2022]. Dostupné z: <https://www.idnes.cz/zpravy/domaci/lehky-topny-olej-30-let-svobody-kauzu-a>

- [afery.A190610_121427_domaci_chtl?msclkid=9869c4b7b0c011ec9001737f021e395c](https://www.lidovky.cz/byz-nys/nelegalni-domaci-palenska-tece-proudem-zveda-tak-celkovou-produkci-az-na-dvojnásobek.A190524_170543_statni-pokladna_krev?msclkid=e0866fbab0c011ec927f9bfa1257527e)
22. Petr, Miroslav. Nelegální domácí pálenka teče proudem. Zvedá tak celkovou produkci až na dvojnásobek. Lidovky. [online] 2022 [cit. 20.3.2022]. Dostupné z: https://www.lidovky.cz/byz-nys/nelegalni-domaci-palenska-tece-proudem-zveda-tak-celkovou-produkci-az-na-dvojnásobek.A190524_170543_statni-pokladna_krev?msclkid=e0866fbab0c011ec927f9bfa1257527e
 23. Ireceptář. Pálení ovoce, jak správně připravit kvas [online] 2014. [cit. 20.3.2022]. Dostupné z: <https://www.ireceptar.cz/vareni-a-recepty/paleni-ovoce-jak-spravne-pripravit-kvas.html>
 24. Pálenice u zvonu. Správné založení a vedení kvasu. [online] [cit. 20.3.2022]. Dostupné z: <http://www.palenceuzvonu.cz/index.php/54-vse-okolo/63-spravne-zalozeni-a-vedeni-kvasu>
 25. Kopeček vinařský dům. Příprava kvasu snadno a rychle [online] 2022. [cit. 20.3.2022]. Dostupné z: <https://www.vinarsky-dum.cz/radce/leto/248-priprava-kvasu-snadno-a-rychle>
 26. Úřední alkoholometrické tabulky, část 1, Ministerstvo zemědělství ČR, Praha 1995