CELNÍ SPRÁVA

Odbor 23 daní
Dne 9. 11. 2026
Č. j.: 41465-4/2026-900000-23010
Ke znění zákona platnému ode dne: 30. 6. 2025
Ke znění zákona účinnému ode dne: 1. 7. 2025
Doplňuje/mění předchozí zveřejněná stanoviska: žádné

Stanovisko k žádosti o poskytnutí informací k výkladu právní úpravy ztrát lihu při výrobě a úpravě lihu

Toto stanovisko bylo vypracováno jako odpověď na konkrétní dotaz konkrétního subjektu a reaguje na skutkové okolnosti popsané v žádosti. Nelze je proto bez dalšího považovat za úplný výklad veškeré problematiky ztrát lihu ani za řešení všech situací, které mohou v praxi nastat. Při posuzování jednotlivých případů je vždy nezbytné zohlednit jejich konkrétní skutkové okolnosti. Stanovisko bylo zveřejněno v rámci připomínkového řízení na SharePointu Ministerstva financí. K jeho finálnímu znění nebyly v rámci připomínkového řízení uplatněny žádné připomínky.

Právní rámec

Problematiku ztrát lihu upravují zejména:

- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o SPD“),
- zákon č. 61/1997 Sb., o lihu, (dále jen „zákon o lihu“)
- vyhláška č. 141/1997 Sb., o technických požadavcích na výrobu, skladování a zpracování lihu,
- vyhláška č. 150/2008 Sb., o kontrole výroby a oběhu lihu,
- zákon č. 505/1990 Sb., o metrologii.

Podle § 13d zákona o SPD jsou od spotřební daně osvobozeny vybrané výrobky, u kterých daňový subjekt prokáže, že v režimu podmíněného osvobození od daně došlo k jejich nepředvídatelné ztrátě nebo znehodnocení nebo k částečné ztrátě.

Podle § 3b odst. 1 zákona o SPD se částečnou ztrátou rozumí ztráta vybraného výrobku, ke které dojde v důsledku povahy vybraného výrobku při jeho výrobě, skladování, dopravě nebo při jiném nakládání s tímto výrobkem, jejíž výše není vyšší než výše technicky zdůvodněné částečné ztráty a která není nepředvídatelnou ztrátou nebo znehodnocením. Výší technicky zdůvodněné částečné ztráty se pro účely daně z lihu podle § 3b odst. 2 písm. b) zákona o SPD rozumí částečná ztráta ve výši normy ztrát lihu podle zákona upravujícího líh.

Zákon o lihu v § 2 odst. 1 písm. k) definuje normy ztrát lihu jako technicky zdůvodněné ztráty lihu vznikající při jeho úpravě, skladování, dopravě, manipulaci a zpracování. Výše jednotlivých norem je pak stanovena vyhláškou č. 141/1997 Sb., zejména v ustanoveních § 8 až § 13 a v příloze č. 4 této vyhlášky.

Je však třeba zdůraznit, že normy ztrát lihu nepředstavují paušální ani automatický nárok na snížení daňové povinnosti. Norma ztrát stanoví pouze maximální přípustnou výši technicky zdůvodněné ztráty pro konkrétní činnost. Předpokladem jejího uplatnění je existence skutečně vzniklé ztráty a současně doložení základu, ze kterého se příslušná norma vypočítává.

K vedení evidence a zjišťování skutečných ztrát

V souladu s § 15 odst. 2 zákona o lihu jsou právnické a fyzické osoby vymezené v § 15 odst. 1 zákona o lihu povinny vést evidenci o výrobě, příjmu, zásobách a vydání lihu a o množství etanolu obsaženého v zásobách surovin, polotovarů a hotových výrobků způsobem stanoveným prováděcím právním předpisem.

Zásadní význam má zejména § 15 odst. 3 zákona o lihu, podle kterého se při zjišťování zásob etanolu případný rozdíl mezi fyzickou zásobou a zásobou vykázanou v evidenci snižuje o výši skutečně zjištěných ztrát, nejvýše však do výše norem ztrát lihu.

Z uvedeného ustanovení vyplývá, že zákon pracuje se skutečně zjištěnou ztrátou. Uplatnění normované ztráty proto předpokládá nejen existenci příslušné normy ztrát, ale rovněž průkazné zjištění skutečné ztráty, která má být pod tuto normu podřazena.

Současně platí, že osvobození částečné ztráty od spotřební daně je podmíněno vedením průkazné evidence, z níž je zřejmý základ pro výpočet normovaných ztrát. Evidence musí umožnit ověřit množství etanolu rozhodné pro stanovení konkrétní normy ztrát a zároveň prokázat rozsah vzniklého úbytku lihu.

Je rovněž třeba zdůraznit, že právní předpisy nestanoví daňovému subjektu obecnou povinnost provádět měření v konkrétních technologických uzlech nebo v předem stanovených okamžicích výrobního procesu. Generální ředitelství cel současně neshledalo v právních předpisech ustanovení, které by obecně ukládalo povinnost samostatně zjišťovat a evidovat skutečnou ztrátu po každém jednotlivém technologickém kroku bez ohledu na charakter konkrétního výrobního procesu.

Daňový subjekt si může zvolit takový způsob vedení evidence a zjišťování množství etanolu, který odpovídá jeho technologickému uspořádání. Musí však zajistit, aby vedená evidence byla průkazná a aby byl schopen doložit skutečnosti rozhodné pro uplatnění daňových nároků.

Generální ředitelství cel zastává názor, že právní předpisy daňovému subjektu neukládají povinnost uplatňovat normované ztráty ani povinnost provádět měření výhradně za tímto účelem. Rozhodne-li se však daňový subjekt využít institut osvobození částečných ztrát od spotřební daně, musí být schopen unést důkazní břemeno jak ve vztahu ke skutečnému rozsahu ztráty, tak ve vztahu k údajům rozhodným pro výpočet uplatňované normy ztrát.

Pokud zvolený způsob evidence a zjišťování množství etanolu neumožňuje průkazně doložit rozsah vzniklého úbytku nebo údaje nezbytné pro výpočet konkrétní normy ztrát, nelze tuto skutečnost nahrazovat pouhým odkazem na normy stanovené vyhláškou č. 141/1997 Sb. Samotná existence normy ztrát nezakládá nárok na její automatické uplatnění.

Jinými slovy, normy ztrát stanovené právními předpisy nepředstavují paušální nárok, který lze uplatnit pouze z hodnot vykázaných v evidenci za určité období či pouze na základě inventurního rozdílu zjištěného při uzavření evidence. Norma ztrát stanoví pouze maximální přípustnou výši technicky zdůvodněné ztráty. Předpokladem jejího uplatnění je průkazné doložení skutečné ztráty a současně průkazné doložení základu, ze kterého se příslušná norma vypočítává.

K jednotlivým druhům norem ztrát

Vyhláška č. 141/1997 Sb. nestanoví jednu obecnou normu ztrát pro veškeré nakládání s lihem, ale samostatně upravuje jednotlivé druhy ztrát, zejména ztráty dopravní, manipulační, skladovací, stáčecí a ztráty při zpracování lihu.

Současně pro každý jednotlivý druh ztráty stanoví vlastní základ pro výpočet normy.

Například:

- u skladovacích ztrát je základem evidované množství etanolu k poslednímu dni kalendářního měsíce,
- u stáčecích ztrát je základem množství etanolu obsaženého ve stočených výrobcích,
- u ztrát při výrobě macerátů je základem celková spotřeba etanolu použitého na výrobu macerátu.

Právní úprava tedy předpokládá existenci údajů, z nichž lze tyto základy spolehlivě zjistit a ověřit. Bez existence takových údajů nelze objektivně posoudit správnost výpočtu normovaných ztrát.

Samotná skutečnost, že na konci sledovaného období je zjištěn inventurní rozdíl mezi evidovanou a fyzickou zásobou lihu, sama o sobě bez dalšího neprokazuje, jaká část tohoto rozdílu vznikla při skladování, jaká při stáčení, jaká při manipulaci nebo zpracování lihu.

K výrobě macerátů a navazujícím technologickým operacím

Ve Vaší žádosti je popisován případ, kdy na sebe bezprostředně navazují výroba macerátu a následné stáčení výrobku do spotřebitelských obalů.

Právní předpisy nestanoví konkrétní technologický postup výroby ani neurčují, v jakém okamžiku musí být měření provedeno. Vyžadují však, aby daňový subjekt disponoval průkaznými podklady umožňujícími doložit rozsah vzniklé ztráty a údaje rozhodné pro výpočet příslušné normy ztrát.

Skutečnost, že jednotlivé operace tvoří technologicky navazující proces, sama o sobě neznamená, že lze automaticky uplatňovat jednotlivé normy ztrát pouze na základě souhrnných údajů za celé účetní nebo výrobní období.

V případě výroby macerátů stanoví příloha č. 4 vyhlášky č. 141/1997 Sb. normu ztrát při zpracování lihu ve výši 3,6 %, přičemž základem pro její výpočet je celková spotřeba etanolu použitého na výrobu macerátu. U stáčecích ztrát je naopak stanovena samostatná norma ztrát s odlišným základem, kterým je množství etanolu obsaženého ve stočených výrobcích. Z toho vyplývá, že i když na sebe výroba macerátu a následné stáčení technologicky bezprostředně navazují, nelze oba druhy ztrát bez dalšího vyhodnocovat souhrnně. Nejsou-li k dispozici průkazné údaje umožňující ověřit jednotlivé základy stanovené právními předpisy, nelze správně určit rozsah jednotlivých druhů ztrát ani ověřit správnost výpočtu příslušných norem ztrát.

Například podle § 13 vyhlášky č. 141/1997 Sb. se ztráta při zpracování lihu stanoví jako rozdíl mezi množstvím lihu použitého k výrobě a množstvím lihu obsaženého v polotovaru nebo hotovém výrobku.

Pokud chce daňový subjekt tuto normu uplatnit, musí být schopen průkazně doložit jak hodnoty tvořící základ jejího výpočtu, tak reálně zjištěný rozsah dané ztráty. Samotná existence ročního inventurního rozdílu bez dalších podkladů nemusí být sama o sobě způsobilá prokázat vznik konkrétní ztráty při výrobě macerátů.

K měření množství lihu a metrologickým požadavkům

Vyhláška č. 150/2008 Sb. upravuje způsob zjišťování množství etanolu, vedení evidence a záznamů o příjmu, vydání a spotřebě lihu.

Generální ředitelství cel
Budějovická 1387/7 140 00 Praha 4
+420 261 331 111 | podatelna@cs.mfcr.cz | celnisprava.cz
datová schránka: 7puaa4c | IČO: 71214011

Prokazování množství etanolu je současně spojeno s požadavky zákona č. 505/1990 Sb., o metrologii (dále jen „zákon o metrologii“).

Podle § 3 odst. 3 zákona o metrologii se stanovená měřidla používají mimo jiné v případech, kdy výsledky měření slouží ke stanovení plateb, poplatků, daní nebo jiných majetkových plnění.

V případě údajů o množství etanolu, které jsou používány jako podklad pro stanovení, snížení, osvobození nebo zánik daňové povinnosti, je proto nezbytné vycházet z měření provedených prostřednictvím stanovených měřidel ve smyslu zákona o metrologii. Stanoveným měřidlem se přitom nerozumí běžně kalibrované měřidlo, ale měřidlo podléhající úřednímu ověřování, které disponuje platným ověřením podle zákona o metrologii.

Samotná kalibrace měřidla proto nemůže v případech, kdy je výsledek měření používán pro účely správy daní, nahradit požadavek na použití stanoveného měřidla s platným úředním ověřením, stanoví-li právní předpis pro daný účel použití stanoveného měřidla.

Jsou-li údaje o množství etanolu používány jako podklad pro vznik, zánik nebo omezení daňové povinnosti, musí být zajištěna jejich průkaznost a ověřitelnost způsobem odpovídajícím požadavkům právních předpisů upravujících metrologii.

Věrohodnost evidence lihu je neoddělitelně spojena s věrohodností použitých měřicích údajů. Není-li daňový subjekt schopen doložit množství etanolu rozhodné pro výpočet jednotlivých norem ztrát prostřednictvím podkladů splňujících požadavky právních předpisů, nelze ověřit správnost jejich výpočtu ani rozsah skutečně vzniklé ztráty.

Jinými slovy, daňový subjekt není povinen normované ztráty uplatňovat. Rozhodne-li se však využít osvobození částečných ztrát od spotřební daně, musí být schopen unést důkazní břemeno ohledně skutečné výše ztráty i údajů tvořících základ pro výpočet příslušné normy ztrát, a to prostřednictvím průkazných a ověřitelných měření.

K okamžiku zjištění ztráty

Pokud jde o vztah mezi vznikem ztráty a jejím zjištěním, je třeba odlišovat okamžik, kdy ztráta fakticky vznikla, od okamžiku, kdy lze její rozsah objektivně zjistit a vyčíslit.

Samotná skutečnost, že evidence je uzavírána za určité období, neznamená, že ztráta vznikla nebo byla zjištěna až ke dni uzavření evidence.

Skutečnost, že je evidence uzavírána za určité období, sama o sobě neodkládá okamžik zjištění ztráty. Je-li rozsah ztráty zjistitelný na základě dostupných měření a evidenčních údajů již po ukončení konkrétní operace nebo technologického procesu, nelze považovat za okamžik jejího zjištění až následné administrativní zpracování těchto údajů při uzavření evidence.

V souvislosti s § 9 zákona o SPD je významný okamžik, kdy lze rozsah ztráty objektivně vyčíslit. Právě od tohoto okamžiku je třeba posuzovat případné daňové důsledky a související povinnosti daňového subjektu.

S ohledem na výše uvedené Generální ředitelství cel zastává názor, že pro uplatnění normovaných ztrát není rozhodující samotná existence inventurního rozdílu ani evidence vedená za určité časové období, ale schopnost daňového subjektu průkazně doložit rozsah fakticky vzniklé ztráty a údaje rozhodné pro výpočet uplatňované normy ztrát. Teprve na základě těchto skutečností lze posoudit, zda zjištěná ztráta odpovídá technicky zdůvodněné ztrátě podle zákona o lihu a zda jsou splněny podmínky pro její osvobození od spotřební daně.

Generální ředitelství cel
Budějovická 1387/7 140 00 Praha 4
+420 261 331 111 | podatelna@cs.mfcr.cz | celnisprava.cz
datová schránka: 7puaa4c | IČO: 71214011