MINISTERSTVO FINANCÍ
Odbor 18 – Nepřímé daně
Ing. Radek Hála
ředitel odboru
Letenská 15
118 10 Praha 1
Telefon: 257 041 111 Fax: 257 042 788
ID datové schránky: xzeaauv
E-mail: podatelna@mfcr.cz
Referent: Ing. Píša

V Praze dne . února 2016

PID: : MFCR6XBATN
Č. j.: **MF-4880/2016/1802-3**

K Vašemu č.j.: 4011/2016-900000-302

Počet listů: 3

Věc: **Žádost o stanovisko-vrácení daně dle § 56 ZoSPD**

K Vaší žádosti o stanovisko ve věci vracení spotřební daně z minerálních olejů použitých pro výrobu tepla Vám sdělujeme, že podle § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon") vzniká nárok na vrácení daně pouze osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 41 až 49, které **byly jimi prokazatelně** použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně označkovány a obarveny podle části páté zákona pokud jsou předmětem barvení a značkování.

Modelový případ, ke kterému se vyjadřujeme, vypadá takto: osoba která deklaruje, že spotřebovala předmětné minerální oleje pro topné účely (dále jen „podnikatel"), **provozuje podnikatelskou činnost na výrobu tepelné energie a rozvod tepelné energie**, která nepodléhá příslušné licenci podle energetického zákona (pravděpodobně podle § 3 odst. 4 písm. b) energetického zákona).

Vlastník topného zařízení (např. domácnost, škola, atp.), které je umístěno v jeho prostorách, uzavře s podnikatelem smlouvu, jejímž předmětem **je přenechání zařízení do užívání osoby za účelem výroby tepla a dodávky tepelné energie**.

Podnikatel zároveň **poskytuje barvené a značkované minerální oleje vlastníkovi zařízení**, který nadále obsluhuje své topné zařízení (toto zařízení může být i převážně automatické), **avšak účtuje mu vyrobené teplo**, nikoli topné oleje, které jsou vlastníkem v kotlích spotřebovány.

Vlastník topného zařízení zároveň hlásí osobě měsíční spotřebu topných olejů tak, aby tato mohla být osobou zanesena do evidence o nákupu a spotřebě topných olejů, která je jednou z náležitostí nároku na vrácení daně.

Jak správně uvádíte, aby mohl být nárok na vrácení daně ve výše uvedeném případě přiznán, je nutné osobou splnit čtyři kumulativní podmínky:

1. nákup minerálního oleje osobou za cenu včetně daně,
2. musí se jednat o minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) zákona uvedené pod kódy nomenklatury 2710 1941 až 2710 19 49,
3. minerální oleje musí být prokazatelně označkovány a obarveny podle části páté zákona (pokud jsou předmětem barvení a značkování),
4. minerální oleje musí být osobou, která uplatňuje nárok na vrácení daně, prokazatelně použity pro výrobu tepla.

Vzhledem k popisu situace jsme toho názoru, že osoba, která nárok na vrácení daně uplatňuje, kumulativně splňuje první tři podmínky. Kritické je tedy posouzení čtvrté podmínky. Domníváme se, že to však spadá především do gesce správce daně, který je danému případu věcně a místně příslušný a disponuje podrobnými údaji o každém konkrétním případu (různé nastavení smluv, atp.).

Pokud však vezmeme v úvahu výše uvedený obecný popis situace, domníváme se, že se jedná o typický případ zastřeného právního jednání, který byl v minulosti již několikrát judikován. Domníváme se, že se jedná o situaci, na kterou lze aplikovat § 555 odst. 2 zákona č. 89/2012 Sb., kdy je-li určitým právním jednáním zastřeno jiné právní jednání, posoudí se toto jednání podle jeho pravé povahy. Správce daně by měl v daném případě podle našeho názoru postupovat podle § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád a vycházet ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.

Faktickým výrobcem tepla v tomto modelovém případě není podle našeho názoru podnikatel, ale skutečný vlastník zařízení, které teplo vyrábí. Závazné rozhodnutí, zda se v konkrétním případě jedná, či nejedná o výše uvedené jednání, však připadá do výhradní kompetence soudů.

Oporu správci daně ve výše uvedené věci však může poskytnout například judikát Nejvyššího správního soudu 2 Afs 196/2004, který stanoví, že proces výroby tepla musí osoba zcela ovládat (což ve výše uvedeném případě neplatí) nebo předcházející rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem 16 Ca 165/2001.

Bez konkrétní znalosti věci se dále domníváme, že jako důkazní prostředky mohou být pravděpodobně využity smlouvy mezi podnikatelem a vlastníkem zařízení, které zřejmě mohou obsahovat nestandardní náležitosti (např. omezený vstup podnikatele k vlastnímu výrobnímu zařízení, nestandardní cena pronájmu zařízení, atp.).

Dále je nutné zdůraznit, že řešení dané situace v oblasti spotřebních daní, kde nedochází ke snížení inkasa veřejných rozpočtů, bude klíčové v oblasti daně z přidané hodnoty, kde je za dodávku tepla účtována rozdílná sazba daně, než v případě dodání topných paliv. I z oblasti daně z přidané hodnoty lze pro účely posouzení relevantnosti situace a hodnocení případného zneužití práva použít bohatou judikaturu např. v judikátu SDEU č. C-255/02 – Halifax, soud dovodil, že na uzavřené právní vztahy, jejichž hlavním cílem je získat daňové zvýhodnění, se má pro daňové účely pohlížet v zásadě tak, jako by uzavřeny nebyly.

S ohledem na skutečnost, že daná věc může zasahovat i do jiných daní resp. do daně z přidané hodnoty, a s ohledem na jednotný postup správců obou daní, doporučujeme, aby při posouzení konkrétního případu byla věc ještě konzultována s GFŘ, popř. přímo s příslušným správcem daně.

S pozdravem

Ing. Ladislav Pitner

Digitálně podepsal Ing. Ladislav Pitner
DN: title=10972, c=CZ, o=MFCR, ou=1801, cn=Ing. Ladislav Pitner
Datum: 2016.02.29 15:28:11 +01'00'

Generální ředitelství cel
Odbor 30
Budějovická 7
140 96 Praha 4