

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN BEZ ROZPORU ke dni 19.9.2018**Ekologické daně****531/19.09.18 Podmínky pro nabývání zemního plynu a pevných paliv osvobozených od daně z energetických produktů v případě kombinované výroby tepla a elektřiny**

Předkládá: JUDr. Ing. Martin Kopecký, daňový poradce, č. osv. 3826

Cílem tohoto příspěvku je potvrdit platnost závěrů uvedených ve stanovisku ministerstva financí v příspěvku 214/17.12.07 - Výklad některých pojmů v zákonech o energetických daních a týkajících se podmínek pro nabývání zemního plynu a pevných paliv osvobozených od daně z energetických produktů v případě kombinované výroby tepla a elektřiny. V praxi se totiž ze strany celní správy jako správce daně v poslední době začaly objevovat názory, které zpochybňují závěry uvedené v tomto příspěvku. Přitom tyto závěry až do nedávna byly konzistentně aplikovány ze strany celní správy jako správce daně a lze je tedy považovat za ustálenou správní praxi, která má navíc oporu ve stávajícím znění zákona.

Tato ustálená správní praxe vychází z § 8 odst. 1 částí 45 a 47 zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, který stanoví, že zemní plyn a pevná paliva určená k použití, nabízená k prodeji nebo použitá k výrobě elektřiny nebo pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla (KVET) v generátorech s minimální stanovenou účinností podle zvláštního právního předpisu, pokud je teplo z kombinované výroby elektřiny a tepla dodáváno domácnostem, jsou osvobozena od daně.

V případě KVET v generátorech, které splňují minimální stanovenou účinnost, není rozdíl mezi primárním a sekundárním účelem výroby (tj. výrobou elektřiny a výrobou tepla) natolik zásadní, aby bylo možno považovat jeden z těchto účelů natolik marginální, aby nemusel být brán v úvahu. Proto pozitivní právní úprava i s ohledem na možnost efektivní správy daně stanoví, že v případě splnění daných podmínek, což jsou:

- i) minimální stanovená účinnost, a
- ii) dodání tepla domácnostem,

jsou všechna takto spotřebovaná pevná paliva a zemní plyn osvobozeny od daně; osvobození z důvodu výroby elektřiny v rámci KVET pak vychází z principu, že spotřeba jedné energie pro výrobu jiné energie je od daně osvobozena, neboť jinak by docházelo ke dvojímu zdanění finální energie.

Spornou otázkou je, zda se má uvedené osvobození z KVET u spotřebovaného plynu a pevných paliv:

- 1) buď uplatnit pouze ve vztahu k teplu dodávanému domácnostem (bez ohledu na jejich počet),
- 2) nebo zda je možno osvobodit veškerou spotřebu plynu a pevných paliv za předpokladu, že v rámci kombinované výroby jsou do spotřeby tepla zahrnuty alespoň dvě domácnosti, a to bez ohledu na poměr mezi dodávkami tepla pro domácnosti a pro ostatní odběratele.

Směrnice EU směrnice Rady 2003/96/ES ze dne 27. října 2003, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických produktů a elektřiny, nestanoví detailní pravidla pro osvobození energetických produktů v případě KVET.

Čl. 15 odst. 1 písm. c) Směrnice stanoví, že aniž jsou dotčeny ostatní předpisy Společenství, mohou členské státy uplatňovat pod finanční kontrolou plné nebo částečné osvobození od daně nebo sníženou úroveň zdanění na energetické produkty a elektřinu, používané pro KVET.

Čl. 15 odst. 1 písm. h) Směrnice dále stanoví, že členské státy mohou uplatňovat pod finanční kontrolou plné nebo částečné osvobození od daně nebo sníženou úroveň zdanění na elektřinu, zemní plyn, uhlí a pevná paliva používané domácnostmi nebo organizacemi, které dotyčný členský stát považuje za dobročinné. V případě těchto dobročinných organizací mohou členské státy omezit osvobození od daně nebo její snížení na použití pro neobchodní činnosti.

I přes stručnou formulaci pravidel pro osvobození uvedených ve Směrnici je zřejmé, že obě osvobození mají jiný účel. Účelem osvobození u KVET je podpora ekologické výroby tepla a elektřiny, zatímco u osvobození domácností jde o sociální důvody.

Podmiňování osvobození u KVET dodávkou pouze pro domácnosti tedy z pohledu Směrnice nedává smysl, neboť Směrnice nedává členskému státu možnost selektivně určit, na koho se osvobození u KVET uplatní a na koho ne. Taková možnost je dána pouze u dobročinných organizací, ale absolutně bez vazby na KVET. Navíc účel osvobození od daně pro KVET není primárně sociální (snížení daňové zátěže domácností), ale ekologický (motivace k vyšší účinnosti využití energetických zdrojů).

Na základě těchto důvodů ministerstvo financí, které se za daňovou správu v době projednání původního příspěvku účastnilo jednání koordinačního výboru, potvrdilo závěr, že v případě KVET v generátoru s minimální stanovenou účinností podle zvláštního právního předpisu, pokud je teplo z kombinované výroby elektřiny a tepla **alespoň z části dodáváno domácnostem, lze osvobodit všechny plyn nebo pevná paliva.**

Pokud by ministerstvo financí jako autor návrhu zákona měl v úmyslu omezit osvobození pouze na KVET pro domácnosti, pak by:

- 1) tento záměr do textu zákona výslovně uvedlo, např. textací *...a to pouze teplo dodávané domácnostem ...*
- 2) nesouhlasilo by se závěry navrhovanými v rámci koordinačního výboru
- 3) vykládalo by od počátku zákon tak, že se osvobození vztahuje pouze na teplo dodané domácnostem

Uvedený závěr je potvrzen v čl. 7 odst. 2 Metodické příručky Odboru 23 Daní GŘC č. 1/2015, č.j.45420/2015-900000-231, schválené dne 21. 9. 2015¹³, která v souladu se závěry koordinačního výboru uvádí, že osvobození pevných paliv nebo plynu pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla (KVET) je možné podle § 8 odst. 1 písm. c) ZDzP a § 8 odst. 1 písm. d) ZDPP. Podle těchto ustanovení lze osvobodit všechn plyn a pevná paliva použitá pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla v generátorech s minimální stanovenou účinností podle zvláštního právního předpisu, pokud je teplo z KVET dodáváno domácnostem. V případě kombinované výroby elektřiny a tepla v generátoru s minimální stanovenou účinností podle zvláštního právního předpisu, pokud je teplo z kombinované výroby elektřiny a tepla alespoň z části dodáváno domácnostem, lze osvobodit všechny plyn nebo pevná paliva.

Pokud jde o vázanost správce daně ustálenou správní praxí (vyjádřenou uvedeným závěrem MF v rámci koordinačního výboru a následnými metodickými pokyny celní správy¹⁴), odkazuje předkladatel na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu¹⁵, který za ni považuje *ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činnost (příp. i nečinnost) orgánu veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad právních předpisů*.

Podle názoru předkladatele vytvořila dosavadní soustavná praxe celní správy oprávněná očekávání adresátů příslušných právních norem v oblasti osvobození od daně. Z tohoto důvodu tedy není možné při nezměněné právní úpravě dodatečně zúžit rozsah osvobození, pokud celní správa takto v předchozích obdobích za stejného právního stavu nepostupovala¹⁶.

¹³ Ve stejném smyslu definuje podmínky osvobození i Vnitřní pokyn č. 73/2007 Ekologické daně – vybrané ustanovení zákona, ve znění změn a doplňků VP č. 41/2008, VP č. 60/2008, VP č. 11/2011 a VP č. 40/2012 (aktualizované znění ke dni 1. ledna 2013)

¹⁴ Ohledně právní závaznosti metodiky předkladatel upozorňuje na závěry obsažené v judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek č. j. 2 Ans 1/2005, nebo rozsudek č. j. 7 Afs 45/2007) a judikatuře Ústavního soudu (nález, sp. zn. I. ÚS 520/06), zabývajících se právní závazností interních normativních aktů a na jejich základě se vyvíjející tzv. správní praxe.

¹⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Ads 88/2006

¹⁶ Obdobně judikoval Ústavní soud ve věci rozsahu sociálního zabezpečení francouzských občanů v nálezech sp. zn. I. ÚS 520/06, nebo I. ÚS 629/06

Navíc pokud by ze strany ministerstva financí existovala pochybnost o tom, zda platný text zákona odpovídá záměru zákonodárce ohledně rozsahu osvobození a je v tomto směru jednoznačný, mohl být rozsah osvobození u KVET upraven např. v rámci novely zákona č. 261/2007 Sb. Ministerstvo financí však v návrhu této novely zákona¹⁷ naopak navrhlo, aby v čl. LXXII § 8 odst. 1 písm. c) byla slova „pokud je teplo z kombinované výroby elektřiny a tepla dodáváno domácnostem,“ zrušena, čímž by se naopak stávající osvobození rozšířilo.

K tomu je v čl. II obecné části důvodové zprávy k návrhu této novely uvedeno, že: ... *po získání nezbytných praktických zkušeností s fungováním energetických daní jak ze strany správce daně, tak především ze strany daňových subjektů, byly identifikovány ty oblasti, které jsou pro praktickou aplikaci příliš obecné nebo technicky nepřesné, a dochází k jejich novelizaci.*

V návrhu je například upřesněn daňový režim přepravek energetických produktů mezi konečnými spotřebiteli a z toho vyplývající povinnosti, dále prokazování bezúhonnosti navrhovatelů na vydání povolení v souladu s novelizací zákona o Rejstříku trestů, zrušení podmínky dodání tepla domácnostem u osvobození pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla, ...

Na základě výše uvedených argumentů navrhuje předkladatel potvrdit závěr, že v případě kombinované výroby elektřiny a tepla v generátoru s minimální stanovenou účinností podle zvláštního právního předpisu, pokud je teplo z kombinované výroby elektřiny a tepla alespoň z části dodáváno domácnostem, lze od daně osvobodit všechny plyn nebo pevná paliva.

Stanovisko GŘC:

Dle ustanovení § 8 odst. 1 písm. c) ZDzP a § 8 odst. 1 písm. b) ZDPP lze osvobodit všechny plyn a pevná paliva použitá pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla (dále jen „KVET“) v generátorech s minimální stanovenou účinností podle zvláštního právního předpisu, pokud je teplo z KVET dodáváno domácnostem. Aby mohlo být osvobození uplatněno, musí být splněny následující podmínky.

a) generátor pro KVET (výrobní zařízení, soustrojí),

b) minimální účinnost, tj. efektivnost energetických procesů, vyjádřená poměrem mezi úhrnným energetickými výstupy a vstupy téhož procesu, vyjádřená v procentech, stanovená podle vyhlášky č. 441/2012 Sb., o stanovení minimální účinnosti užití energie při výrobě elektřiny a tepelné energie,

c) teplo je dodáno víc než jedné domácnosti.

¹⁷ Návrh zákona, kterým se mění zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, č.j. 18/81774/2008-182 schválený usnesením vlády ze dne 9. března 2009 č. 264

Pokud je teplo fyzicky dodáváno domácnostem přes obchodníka, bytové družstvo nebo jinou právnickou osobu, musí být smluvně zaručeno, nebo jinak prokázáno, že teplo je skutečně fyzicky dodáno domácnostem.

Pokud jsou všechny podmínky splněné, je od daně osvobozen všechn plyn a pevná paliva použitá pro KVET, tedy i v případě, že teplo je například z části dodáváno domácnostem a z části je dodáváno i mimo domácnosti.

Generální ředitelství cel souhlasí s právním názorem, který je uveden k problematice KVET v podkladech na Koordinační výbor 9/2017.

Stanovisko MF:

Souhlas se stanoviskem GŘC.