

## **Informace o změně osvobození leteckých pohonných hmot od spotřební daně**

Ke znění zákona o spotřebních daních účinnému od: 1.1.2024

Doplňuje předchozí zveřejněnou informaci.: XXX

Zpracoval: kpt. Ing. Jana Merhoutová

Dne: 07.12.2023

Od 1. ledna 2024 nabude účinnosti zák. č. 349/2023, kterým se mění některé zákony v souvislosti s konsolidací veřejných rozpočtů (dále jen „zákon o konsolidaci veřejných rozpočtů“), jež mimo jiné novelizuje zák. č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o SPD“). Touto novelou dojde mimo jiné i ke změně v oblasti osvobození leteckých pohonných hmot od spotřební daně.

Nový **§ 49 odst. 4 (dříve odst. 6) zákona o SPD ve znění účinném od 1.1.2024** bude znít: „*Od daně jsou osvobozeny letecké pohonné hmoty benzinového typu uvedené pod kódy nomenklatury 2710 12 31 nebo 2710 12 70 nebo tryskové palivo uvedené pod kódem nomenklatury 2710 19 21 používané jako pohonná hmota pro jiný druh letů než pro soukromé rekreační létání. Toto osvobození se týká výhradně minerálních olejů použitých pro lety mezi daňovým územím České republiky a daňovým územím jiného členského státu nebo třetí země.*“

Důvodová zpráva k předmětné novele uvádí, že všechny vnitrostátní lety bez výjimky, které budou probíhat **mezi letišti na daňovém území České republiky, budou podléhat zdanění**. Jedná se tedy nejen o vnitrostátní leteckou dopravu, ale i například letecké práce (např. rozhazování letáků, vleky kluzáků, nebo reklamních transparentů, letecké snímkování atp.). Zdaněny též budou například letecké činnosti hasičských, policejních nebo záchranných sborů.

Na druhou stranu bude **zachováno osvobození** předmětných leteckých pohonných hmot spotřebovaných v rámci **mezinárodních letů**. Za mezinárodní lety jsou považovány lety mezi letišti (resp. místem odletu nebo přistání) umístěným na daňovém území České republiky a letišti (resp. místem odletu nebo přistání) umístěným na daňovém území jiného členského státu EU nebo v třetí zemi.

V tomto ohledu **se vždy posuzuje, kde je let započat a ukončen bez ohledu na případná mezipřistání**. Za mezinárodní let tak bude z hlediska zákona o spotřebních daních považován i let Praha – Brno – Vídeň nebo Praha – Ostrava – Varšava. Naopak za mezinárodní let nebude považován například let Praha – Brno, který bude nutné z důvodu povětrnostních podmínek ukončit ve Vídni.

Za mezinárodní lety jsou pak považovány i lety v opačném směru, včetně případného mezipřistání v České republice.

### **Mezinárodní let**

Z výše uvedeného vyplývá, že za mezinárodní let se pro účely spotřebních daní považuje jakýkoli **cílený** let mezi letišti dvou států (bez ohledu na případná mezipřistání). Za tyto cílené lety lze považovat i lety **kdy je cíleně** prováděn výcvik nezdařilého přistání (nízký přelet bez dosednutí na letištní plochu) nebo letmých přistání (přistání bez zastavení letounu) na letištích v jiném členském státě.

Naopak za mezinárodní let se nepovažují situace, kdy dochází k **neplánovanému, nahodilému** přistání na letišti v jiném členském státě.

**Důležité pro akceptování tohoto výkladu však je, aby výše uvedené skutečnosti bylo možné věrohodně prokázat a doložit, resp. aby bylo možné na letišti v jiném členském státě nebo třetí zemi ověřit, že let na toto letiště byl plánován a uskutečněn ve smyslu plánování.**

Podmínkou osvobození bude nadále požadavek, **aby nebyla naplněna definice tzv. soukromého rekreačního létání.**

Soukromým rekreačním létáním se pro účely zákona o spotřebních daních (a směrnice o energetickém zdanění) rozumí používání letadla jeho vlastníkem nebo právnickou nebo fyzickou osobou, která je oprávněna je používat na základě nájmu nebo jiným způsobem jinak než pro účely podnikání, zejména jinak než pro přepravu cestujících nebo zboží, pro poskytování služeb letadly za úplatu nebo pro potřeby orgánů veřejné správy.

Z dosavadní judikatury SDEU vyplývá, že se **předmětné osvobození mezinárodních letů netýká** zejména použití letadla **pro soukromé účely, letů do letecké opravny a zpět** (rozsudek SDEU ve věci C-79/10), **letů firemních letadel k zajištění cest svých zaměstnanců k zákazníkům** nebo do místa konání veletrhů (rovněž rozsudek SDEU ve věci C-79/10), **letecká vystoupení, soutěžní lety** atp.

### **Orientační přehled osvobozených a neosvobozených minerálních olejů v letectví od 1. ledna 2024**

#### **Osvobozeny:**

- minerální oleje KN 2710 12 31, 2710 12 70 a 2710 19 21, **natankované v České republice** a spotřebované **pro mezinárodní**
  - letecké práce<sup>1</sup> (včetně letů s mezipřistáním),
  - leteckou dopravu za úplatu (včetně letů s mezipřistáním),
  - létání pro potřeby orgánů veřejné správy, pokud letadlo vzlétá v České republice a přistává v zahraničí (včetně letů s mezipřistáním),
- minerální oleje **natankované v zahraničí**, a umístěné v běžných nádržích motorových dopravních prostředků (např. letadel, helikoptér atp.), které slouží k vlastnímu pohonu a provozu těchto prostředků podle § 63 zákona o spotřebních daních.

#### **Neosvobozeny:**

- minerální oleje **natankované v České republice** a spotřebované pro **mezinárodní soukromé rekreační létání (např.)**
  - lety do opravny a zpět,
  - soutěžní lety,
  - akrobatické lety,
  - lety, kterými vlastník letadla zajišťuje cestu svých zaměstnanců k zákazníkům, nebo do míst konání veletrhů,
  - letecká veřejná vystoupení,
  - použití letadla k rekreačním účelům.

---

<sup>1</sup> **Leteckými pracemi** se pro účely osvobození rozumí použití letadla za účelem podnikání (není úplný výčet): k leteckým pracím v zemědělství, k hašení požárů, k leteckým pracím v lesním hospodářství a k ochraně životního prostředí, k leteckým pracím ve stavebnictví, k rozhazování letáků, k vlekům kluzáků, k vlekům reklamních transparentů, ke kontrolním, měřícím pozorovacím a hlídkovým letům, k provádění leteckého snímkování, k výsadkovým letům, k letům při pátrání a záchraně, k výuce v leteckých školách.

- minerální oleje **natankované v České republice** a spotřebované v České republice zejména pro **vnitrostátní lety**, tedy lety probíhající výhradně mezi letišti v České republice (tj. včetně letecké dopravy, leteckých prací i létání pro potřeby orgánů veřejné správy, zkoušení, opravu, nebo údržbu letadel),
- zbývající minerální oleje, tj. minerální oleje **nespadající pod KN 2710 12 31, 2710 12 70 a 2710 19 21**, splňující kritéria použití pro pohon motorů letounů atp. natankované v České republice a spotřebované pro vnitrostátní nebo mezinárodní lety.

### **Praktické uplatňování osvobození**

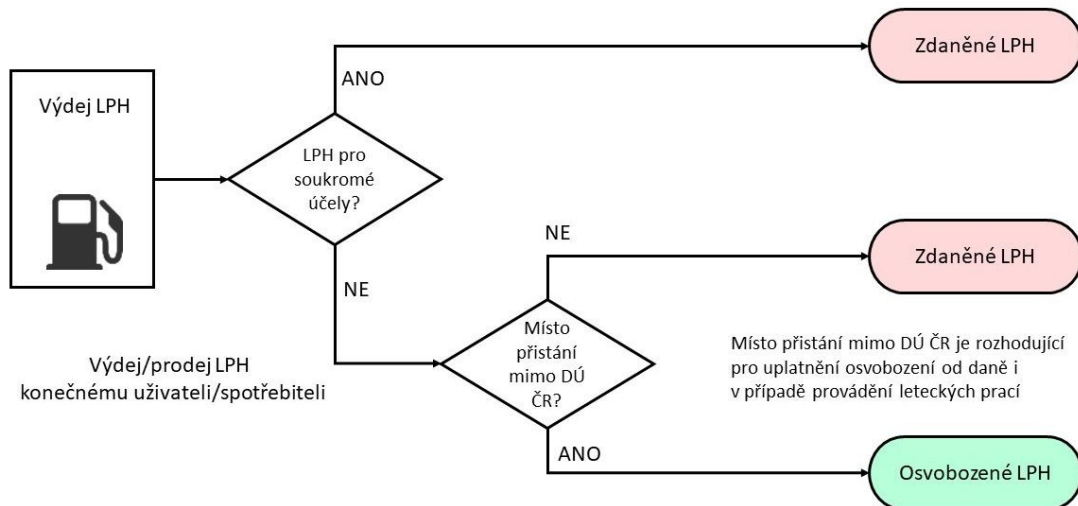
Zákon o spotřebních daních pro potřeby předmětného daňového zvýhodnění nezná institut vracení spotřební daně. Odlišovat lze pouze na základě rozdělení osvobozených a neosvobozených činností (na úrovni dodavatele paliva a na úrovni provozovatele letadel) a deklarování konkrétní činnosti při nabytí minerálních olejů.

Lze využít § 4 odst. 1 písm. b) bod 1., resp. § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních, podle kterého je plátcem daně právnická nebo fyzická osoba, jíž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit **v případě použití vybraných výrobků osvobozených od daně pro jiné účely, než na které se osvobození od daně vztahuje.**

Lhůty pro podání daňového přiznání a splatnost daně se řídí standardními lhůtami podle § 18 zákona o spotřebních daních.

### **Rozlišení u dodavatele paliva (uživatele – přeprodejce)**

- dodavatel (uživatel) nabývá minerální oleje osvobozené od daně (dnes standardní model) a osobám, které **učiní prohlášení podle § 12 odst. 1 zákona o spotřebních daních**, vydá minerální oleje osvobozené od daně, ostatní minerální oleje zdaní podle § 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních z důvodu, že použil (resp. vydal) minerální oleje na jiné účely, než na které se osvobození vztahuje;
- vede průkaznou a řádnou evidenci podle § 40 zákona o spotřebních daních, ze které bude zřejmé, jaké množství a pro jaký účely byly vydány osvobozené, resp. zdaněné pohonné hmoty;
- podle § 12 odst. 1 zákona o spotřebních daních je nárok na vydání osvobozených pohonných hmot (včetně odkazu na příslušné ustanovení zákona o spotřebních daních) povinen uživatel **uplatnit písemně nejpozději před vydáním osvobozených pohonných hmot**;
- v praxi dodavatel disponuje tímto prohlášením konečného uživatele, které obdrží před prvním vydáním pohonných hmot osvobozených od daně (následně již nemusí odběratel prohlašovat před každým dalším vydáním pohonné hmoty osvobozené od daně, pokud například disponuje smlouvou na stanovenou dobu s náležitostmi, které dostatečně definují vztah dodavatele a odběratele). V případě, že bude konečný uživatel odebírat pohonné hmoty jak osvobozené, tak i neosvobozené, bude vhodné prohlášení podle § 12 odst. 1 zákona o spotřebních daních předkládat před každým odběrem osvobozených pohonných hmot;
- diagram rozhodování dodavatele paliv (uživatele):



- v případě, že dodavatel disponuje výše uvedeným prohlášením, přechází odpovědnost za „správné“ použití pohonné hmoty pro osvobozené účely na odběratele (konečného uživatele);
- dodavatel **dodává minerální oleje osvobozené** od daně **osobám, které v rámci své podnikatelské činnosti uskutečňují lety** do zahraničí (a nejedná se o soukromé rekreační létání), tyto osoby uplatní nárok na vydání osvobozeného minerálního oleje podle § 12 zákona o spotřebních daních (viz výše) **a minerální oleje nabydou bez daně** (přestože uskutečňují i čistě vnitrostátní lety), tímto odběratelé pohonné hmoty přebírají odpovědnost za použití osvobozeného minerálního oleje;
- dodavatel dodává **minerální oleje se spotřební daní** osobám, které provozují **pouze soukromé rekreační létání** nebo osobám, které uskutečňují **pouze vnitrostátní lety**.

#### Rozlišení u spotřebitele paliva (uživatele – provozovatele letounů)

- **osoby, které v rámci své podnikatelské činnosti uskutečňují lety i do zahraničí a nabyly osvobozené pohonné hmoty v ČR (viz výše)**
  - musí vést evidenci podle § 40 zákona o spotřebních daních,
  - tuto evidenci vést nemusí, pokud nepřijmou minerální oleje osvobozené od daně v množství větším než 10 000 l za kalendářní rok (viz § 53a zákona o spotřebních daních), ale pokud část pohonných hmot budou následně zdaňovat, doporučuje se i jim vést průkaznou evidenci pro pozdější prokázání skutečností (viz níže);
  - **musí přiznat a zaplatit daň z objemu pohonných hmot, které nabyly osvobozené od daně na daňovém území ČR, a které během zdaňovacího období spotřebovaly pro soukromé rekreační létání nebo vnitrostátní lety** (§ 9 odst. 3 písm. b) zákona o spotřebních daních);
  - daňové přiznání a splatnost daně je ve standardních lhůtách (daňové přiznání 25 dnů po skončení zdaňovacího období, splatnost 40 dnů po skončení zdaňovacího období),
  - za každé zdaňovací období (kalendářní měsíc) by mělo platit (v souladu s evidencí):

$$\text{výše daně} = (\text{MZ(o)t-1} + \text{MN(o)t} - \text{MS(o)t} - \text{MZ(o)t}) \times \text{sazba daně}$$

**MZ(o)t-1** ..... zásoba nespotřebovaných osvobozených minerálních olejů z předcházejícího zdaňovacího období

**MN(o)t** ..... nakoupené minerální oleje za zdaňovací období

**MS(o)t** ..... spotřebované minerální oleje osvobozené od daně za zdaňovací období

**MZ(o)t** ..... zbývající zásoba minerálních olejů osvobozených od daně na konci zdaňovacího období

- v případě, že správce daně bude mít konkrétní pochybnosti o pravdivosti údajů uvedených v daňovém tvrzení, může zahájit postup k odstranění pochybností podle § 89 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů;
- v rámci tohoto postupu je nutné správci daně věrohodně prokázat, **jaký podíl spotřeby pohonných hmot nabytých osvobozených od daně se uskutečnil v rámci mezinárodních a jaký podíl spotřeby pohonných hmot nabytých osvobozených od daně se uskutečnil v rámci vnitrostátních letů:**
  - k tomu je nutné primárně využít data o skutečné spotřebě (např. ze záznamů z údajů z ukazatele množství paliva). Tento údaj může být také součástí záznamů v palubním deníku.;
  - případně lze do určité míry využít kvalifikovaný výpočet, je-li proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. K tomuto mohou být např. využity údaje z letových příruček a další technické dokumentaci o průměrné spotřebě pohonných hmot.

V případech určování spotřeby kvalifikovaným výpočtem doporučujeme, aby správce daně projednal a nastavil podmínky s každým subjektem předem.

plk. Ing. Jan Boháč, MBA  
ředitel odboru  
odbor 23 – Daní  
Generální ředitelství cel