

# CELNÍ SPRÁVA ČR

## Generální ředitelství cel

### Metodická informace č.: 23 /2023

Věc: Vracení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla

Vyhlášeno ve Věstníku CS č. 49 / 2023	č.j.:58063/2023-900000-231
Referent: kpt. Mgr. Ivana Babinská	Počet příloh: 0
Datum schválení: 14/12/2023	Účinnost: 01/01/2024

### OBSAH

<b>Část první</b>	<b>Úvod do problematiky § 56 zákona o spotřebních daních</b> .....	<b>3</b>
Čl. 1	Předmět a účel úpravy .....	3
Čl. 2	Právní předpisy .....	3
<b>Část druhá</b>	<b>Výroba tepla</b> .....	<b>3</b>
Čl. 3	Vznik nároku na vrácení daně z minerálních olejů .....	3
Čl. 4	Význam slovního spojení „použije pro výrobu tepla“ .....	4
Čl. 5	Problém „nájemních smluv“ .....	4
Čl. 6	Licence a náklady na výrobu tepla .....	6
Čl. 7	Prokazatelnost spotřeby .....	7
<b>Část třetí</b>	<b>Typické způsoby nakládání s topnými oleji</b> .....	<b>9</b>
Čl. 8	Typické varianty nakládání s LTO .....	9
Čl. 9	Domkář.....	9
Čl. 10	OSVČ.....	9
Čl. 11	Potenciální rizika typů domkář a OSVČ.....	9
Čl. 12	Právnícká osoba – vlastník topného zařízení.....	10
Čl. 13	Stavbař.....	11
Čl. 14	Půjčovna pro stavbaře .....	11
Čl. 15	Dodavatel tepla – pronájem kotlů .....	12
Čl. 16	Model „zástupce daňových subjektů“ .....	13
<b>Část čtvrtá</b>	<b>Schémata obvyklých zapojení topných zařízení</b> .....	<b>13</b>

Čl. 17	Propojení nádrže s topným zařízením s připojeným měřidlem.....	13
Čl. 18	Propojení nádrže s topným zařízením bez měřidla .....	14
Čl. 19	Samostatně stojící nádrž a topné zařízení s vestavěnou nádrží.....	15
Čl. 20	Měření spotřeby a měřidla .....	16
<b>Část pátá</b>	<b>Evidence, kdo ji vede a co musí obsahovat .....</b>	<b>17</b>
Čl. 21	Vedení evidence.....	17
Čl. 22	Způsoby vedení evidence .....	18
Čl. 23	Připojení nádrže na 2 topná zařízení se dvěma průtokoměry .....	19
Čl. 24	Připojení nádrže k topným zařízením s jedním průtokoměrem .....	20
Čl. 25	Samostatné připojení nádrže k topnému zařízení .....	21
Čl. 26	Připojení více nádrží k jednomu topnému zařízení .....	22
Čl. 27	Připojení více nádrží ke dvěma topným zařízením .....	23
Čl. 28	Vedení evidence při přesunu LTO .....	24
Čl. 29	Kdo evidenci vede .....	24
Čl. 30	Riziková chování daňových subjektů .....	25
Čl. 31	Kontext mezi § 56 zákona o spotřebních daních a DPH .....	26
Čl. 32	Běžné způsoby účtování o dodání tepla a spotřebě LTO .....	27
Čl. 33	Dodávka tepla z hlediska energetického zákona .....	27
<b>Část šestá</b>	<b>Uplatnění nároku na vrácení daně .....</b>	<b>28</b>
Čl. 34	Komu nárok vzniká.....	28
Čl. 35	Daňové přiznání .....	28
Čl. 36	Způsob podání daňového přiznání .....	29
Čl. 37	Lhůty pro uplatnění nároku na vrácení daně .....	29
Čl. 38	Lhůta pro vrácení přeplatku.....	30
Čl. 39	Prokázání nároku – doklady a jejich náležitosti.....	30
Čl. 40	Doklad o prodeji .....	31
Čl. 41	Interní doklad .....	31
<b>Část osmá</b>	<b>Místní šetření.....</b>	<b>32</b>
Čl. 42	Provedení místního šetření .....	32
Čl. 43	Co kontrolovat v souvislosti s podáním daňového přiznání – „na co dávat pozor“ ...	33
<b>Část devátá</b>	<b>Závěrečná ustanovení.....</b>	<b>33</b>
Čl. 44	Účinnost .....	33

## **ČÁST PRVNÍ**

### **ÚVOD DO PROBLEMATIKY § 56 ZÁKONA O SPOTŘEBNÍCH DANÍCH**

#### **Čl. 1**

##### **Předmět a účel úpravy**

Tato metodická informace (dále jen „MI“) podává výklad uplatnění nároku na vrácení daně dle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) a stanoví postup správce daně při jeho uplatnění.

#### **Čl. 2**

##### **Právní předpisy**

- 1) Právními předpisy relevantními pro předmět úpravy MI jsou zejména:
  - a) zákon o spotřebních daních
  - b) zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“),
  - c) vyhláška č. 413/2003 Sb., kterou se stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě těchto výrobků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška“),
  - d) vyhláška č. 458/2020 Sb., o některých formulářových podáních v působnosti orgánů Celní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška o formulářových podáních“).
- 2) K institutu vratky podle § 56 zákona o spotřebních daních byly vydány relevantní rozsudky, které jsou k dispozici v aplikaci [Metodika a Judikatura](#).

## **ČÁST DRUHÁ**

### **VÝROBA TEPLA**

#### **Čl. 3**

##### **Vznik nároku na vrácení daně z minerálních olejů**

- 1) Nárok na vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto topné oleje (dále jen „LTO“) pro výrobu tepla není automatický a bezpodmínečný, ba naopak pro vznik nároku musí být kumulativně splněny čtyři zákonné podmínky:
  1. nákup minerálního oleje osobou za cenu včetně daně, nebo jeho výroba pro vlastní spotřebu nebo přijetí v režimu podmíněného osvobození od daně,
  2. musí se jednat o minerální oleje

- podle § 45 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 43 až 2710 19 48 a 2710 20 11 až 2710 20 19,
  - dále ostatní benziny uvedené pod kódem nomenklatury 2710 12 11 až 2710 12 25 a 2710 12 90
  - nebo minerální oleje uvedené v § 45 odst. 3 zákona o spotřebních daních vyjma těch minerálních olejů, které jsou zdaněné sazbou 472 Kč/t,
3. minerální oleje musí být prokazatelně označovány a obarveny podle části páté zákona o spotřebních daních (pokud jsou předmětem značkování a barvení),
  4. minerální oleje musí být osobou, která uplatňuje nárok na vrácení daně, prokazatelně použity pro výrobu tepla.
- 2) Nutno zdůraznit, že poslední, tj. čtvrtá podmínka, sama o sobě obsahuje dvě sub-podmínky, a to ve slovech „prokazatelně“ a „použije“.
  - 3) S ohledem na skutečnost, že první tři podmínky jsou rázu výrazně technického nebo formálního a jejich splnění, a rovněž nesplnění, je relativně jednoduché doložit a zkontrolovat, jeví se jako zásadní právě ona poslední podmínka, neboť splnění, a především dokázání splnění toho, kdo LTO použil pro výrobu tepla a prokazatelnost tohoto použití, je nelehké.

#### **Čl. 4**

##### **Význam slovního spojení „použije pro výrobu tepla“**

- 1) Na prvním místě je nezbytné definovat skupinu osob, která má potenciál k tomu, aby jí byl nárok na vrácení daně přiznán. Je tedy nezbytné určit osobu, která předmětné topné zařízení ovládá, tj. která LTO používá pro výrobu tepla.
- 2) Právě prvek ovládání topného zařízení, tj. co charakterizuje slovní spojení „bezprostředně vyrábí teplo“, tedy kdo stroj ovládá, tj. má moc ovlivnit zda, kdy a kolik bude tepla vyrábět je tím, kdo strojem (resp. topným zařízením) vládne. Tato osoba dle rozsudku NSS č. j. 2 Afs 196/2004-126 je osobou, které vzniká nárok na vrácení daně.

#### **Čl. 5**

##### **Problém „nájemních smluv“**

- 1) Součástí otázky „kdo strojem vládne“ je problém smluv, jimiž si některé daňové subjekty „pronajímají“ výrobní zařízení, na němž následně pro pronajímatele „vyrábějí“ teplo a toto teplo pronajímateli „dodávají“.
- 2) Je nesporné, že pokud vlastník někomu něco pronajme (a je opravdu lhostejno, co je předmětem nájmu), pak očekává, že za pronajatý předmět obdrží adekvátní

plnění, (lhostejno, zda peněžité, materiální či protislužbu). Co je adekvátním plněním, je problém sám o sobě, avšak můžeme říci, že je to plnění, které je obvyklé (v místě a čase), vyjadřuje hodnotu předmětu, který je předmětem nájmu a jehož využití se pronajímatel vzdává a obsahuje též přiměřený zisk (tento prvek může absentovat, neboť v některých případech není zisk cílem). Hodnota plnění pak může být vyjádřena penězi<sup>1</sup> či nějakým hmotným<sup>2</sup> nebo nehmotným<sup>3</sup> plněním, vždy by však měla být reálná<sup>4</sup>.

- 3) Dnes již můžeme tuto otázku označit za vyřešenou, neboť v letech 2015 až 2021 proběhla celá řada daňových, včetně odvolacích a především pak soudních řízení, která poskytla výklad problematických a sporných pojmů a situací, včetně otázky toho, kdo je výrobcem tepla. Zda výrobcem tepla je ten daňový subjekt, který topným zařízením „vládne“ na základě smlouvy ač není schopen reálně ovlivňovat každodenní chod topného zařízení (neb je toto zařízení umístěno mimo jeho sféru vlivu či nemá tolik zaměstnanců, aby byl schopen všechna pronajatá topná zařízení ovládat, přičemž zpravidla se v problematických případech jednalo o kombinaci obojího), či ten daňový subjekt, který topné zařízení pronajal, a tímto zařízením fakticky vládne neb je to on kdo zařízení kontroluje, má k němu neomezený přístup, jsou mu známy zásoby topného oleje, stav zařízení (pochopitelně až na odborně zdatné výjimky nikoliv v technických podrobnostech) a právě on je tím kdo reguluje výrobu tepla a tím i spotřebu topného oleje.
- 4) Dlužno poznamenat, že názor soudů se nikterak neodchýlil od názoru NSS, který vyjádřil ve výše zmíněném rozsudku č. j. 2 Afs 196/2004-126 a to i přes to, že jej žalující strany obvykle označovaly jako překonaný či zastaralý, ba naopak NSS svůj právní názor, vyjádřený ve zmíněném judikátu, opětovně potvrdil. Dle rozsudku jde o zastírání skutečného stavu a bezprostřední činnost směřující k výrobě tepla je prováděna pronajímatelem nikoliv nájemcem. Podle NSS se ustanovení týkající se podmínek vzniku nároku na vrácení daně musí vykládat zužujícím způsobem, o čemž svědčí i vymezení okamžiku vzniku nároku na vrácení daně, kterým je den spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Nárok může vzniknout osobě, která bezprostředně vyrábí teplo (obsluhuje topné zařízení), nikoliv osobě, která vyvíjí činnost k tomuto účelu směřující (nájemní smlouva na topné zařízení za účelem definování místa spotřeby topného oleje).<sup>5</sup>

---

<sup>1</sup> Z ekonomického hlediska jsou peníze jakousi zkratkou, která umožňuje jednoduše vyjádřit hodnotu předmětu.

<sup>2</sup> Toto je situace obvyklá u pachtů půdy, kdy nájemce plní dodáním části úrody (přičemž nemusí být z daného propachtovaného pozemku).

<sup>3</sup> Kupříkladu poskytnutím služby.

<sup>4</sup> Zde vzniká otázka, je 100 Kč ročně za pronájem topného zařízení, které umožňuje pronajímateli dosahovat mnohonásobně vyššího zisku, reálnou hodnotou plnění? Nebo se jedná jen o „kamoufláž“.

<sup>5</sup> Za nejvýznamnější rozsudky týkající se „výroby tepla“ můžeme označit tyto judikáty:

- SERVIS OIL s.r.o. – Rozhodnutí NSS č. j. 5 Afs 401/2020-36
- KODAŇSKÁ OFFICE CENTER s.r.o. – Rozhodnutí NSS č. j. 9 Afs 79/2021-49
- REMKO s.r.o. – Rozhodnutí NSS č. j. 4 Afs 57/2021

## Čl. 6

### Licence a náklady na výrobu tepla

- 1) Důležitým aspektem výroby tepla pro jinou než vlastní potřebu je to, že dodavatel tepla musí být bez ohledu na počet odběratelů nebo velikost instalovaného výkonu držitelem příslušné licence od Energetického regulačního úřadu (dále jen „ERÚ“). Pokud daňový subjekt držitelem licence není, pak nastávají dvě velmi krajní varianty:
  1. daňový subjekt skutečně vyrábí a dodává teplo a pak porušuje energetický zákon (zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „energetický zákon“),
  2. daňový subjekt nevyrábí a nedodává teplo, avšak tuto činnost simuluje za účelem dosažení nároku na vrácení daně.
- 2) Dle energetického zákona se licence nevyžaduje na výrobu tepelné energie určené pro jeden objekt jednoho zákazníka (§ 3 odst. 4 písm. b). K tomuto GŘC disponuje stanoviskem vydaným ERÚ, dle kterého dodavatel tepla obecně musí být držitelem licence, ale pokud teplo vyrábí na stovkách jednotlivých kotlů, kdy je každý určen pro jednoho zákazníka, pak by se na tohoto dodavatele měla tato výjimka uplatnit.
- 3) Dalším znakem výrobce tepla je pak skutečnost, že provádí exaktní kalkulaci nákladů na výrobu tepla<sup>6</sup>, přičemž do ceny vstupují následující položky
  - topné médium
  - energie
  - voda
  - obsluha
  - servis (práce)
  - servis (náhradní díly a materiál)
  - odpisy
  - nájem, leasing
  - zákonné rezervy

- 
- THERMOIL s.r.o. – Rozhodnutí NSS č. j. 10 Afs 144/2021-76
  - Therm Business s. r. o. „v likvidaci“ – Rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 16 Af 6/2021-49
  - EG Therm s. r. o., „v likvidaci“ (dříve EG Therm s.r.o.) – Rozhodnutí NSS č. j. 2 Afs 254/2021 - 5

<sup>6</sup> A ERÚ provádí kontrolu dodržování této povinnosti.

- režie
  - úroky z úvěrů a další náklady
  - zisk
- 4) Dodavatel tepla je taktéž povinen oznámit ceny ERÚ. Cena pak vychází i z cenového rozhodnutí ERÚ, které je zveřejněno ve Věstníku ERÚ<sup>7</sup>.
  - 5) Dodavatel tepla je rovněž povinen měřit množství dodaného tepla. Nikoliv tedy kolik bylo spotřebováno LTO, nýbrž kolik dodal tepla. Není tedy možné, aby cena tepla byla kalkulována na základě množství dodaného LTO.

## Čl. 7 Prokazatelnost spotřeby

- 1) Zákon a ani jiný právní předpis explicitně nestanovuje podmínku, že by topná zařízení měla být osazena měřidly spotřeby LTO. Tato podmínka není ani součástí norem, dle nichž se řídí výrobci příslušných strojů a daňové subjekty zabývající se jejich instalací.
- 2) Za standardní argumentaci, proč není třeba topná zařízení osazovat měřidly spotřeby lze považovat tvrzení, že daňový subjekt spotřebovává LTO, která jsou v jeho vlastnictví a proč by tedy měl exaktně měřit jeho spotřebu, vždyť jemu postačuje prostý fakt, že pokud LTO dojdou, pak je nakoupí, z čehož spotřebu dovodí<sup>8</sup>. Při důsledném aplikování zákona a logiky, je třeba tento argument považovat za lichý, neboť spotřebu LTO daňový subjekt neměří pro svou vlastní potřebu, nýbrž jako důkazní prostředek o tom, že LTO použil k výrobě tepla a tedy, že mu nárok vznikl a jaký je základ pro stanovení tohoto nároku. Pokud bychom měli logiku vztahu spotřeby a úbytku ve skladovacím zařízení vyjádřit rovnicemi, pak budou vypadat takto:

**Spotřeba v topném zařízení = úbytek ve skladovacím zařízení**

**Úbytek ve skladovacím zařízení ≠ spotřeba v topném zařízení**

Z těchto dvou rovnic vyplývá, že v případě spotřeby dojde k úbytku LTO ve skladovacím zařízení. Zároveň však úbytek ve skladovacím zařízení nemusí nutně znamenat, že toto množství bylo skutečně v topném zařízení spotřebováno (LTO mohl být odčerpán a použit pro jiný účel než pro výrobu tepla).

---

<sup>7</sup> Viz například pro rok 2020 zde - [ERÚ \(eru.cz\)](http://eru.cz).

<sup>8</sup> Tak jako to činí provozovatel vozidla, který z údaje na tachometru a množství pohonných hmot doplněných do nádrže (a změřených počítadlem výdejního stojanu čerpací stanice) vypočte spotřebu.

- 3) Celní správa v zásadě akceptovala substituci měření spotřeby jejím bilančním stanovením (kalkulace změny stavu zásob LTO v místě spotřeby) z toho důvodu, že v opačném případě by nebylo možné přiznat nárok téměř nikomu. Akceptace tohoto způsobu „měření“ spotřeby LTO však v případě pronajatých topných zařízení generoval druhý problém, a to ten, že odečet úbytku skladovaných zásob LTO zpravidla neprováděl nájemce/dodavatel tepla, nýbrž pronajímatel/odběratel tepla. Osoba uplatňující nárok tak ve skutečnosti neměla žádným exaktním způsobem zjištěno, že LTO bylo spotřebováno pro výrobu tepla a nikoli k jinému účelu, který se nároku na vrácení daně netěšil. Tento způsob uplatňování nároku na vrácení daně byl popsán v [článku č. 5](#) a vzhledem k výše uvedeným judikátům se od tohoto modelu uplatňování nároku na vrácení daně téměř upustilo.
- 4) Je tedy zásadní otázkou, zda lze jako důkaz o spotřebě LTO pro výrobu tepla akceptovat zjištění o úbytku LTO ve skladovacích zařízeních, které je nad to učiněno jinou osobou než osobou uplatňující nárok na vrácení daně. Dle názoru GŘC je tento způsob „nepřímého zjišťování spotřeby přes jinou osobu“, který je spíše odhadem než měřením, natolik neprůkazný, že by neměl být bez dalšího uznáván<sup>9</sup>. Dalším problémem zjišťování spotřeby, co by mohlo činit takto „nepřímo měřenou spotřebu“, jsou zejména technické parametry daného topného zařízení, zejména pak údaj o průměrné (či obvyklé) spotřebě za jednotku času (zpravidla je udávána hodinová spotřeba) a to ještě při zohlednění topného média (zpravidla je spotřeba výrobcem udávána dle povolených druhů paliva, např. rostlinné oleje, lehké topné oleje, těžké topné oleje). Daňový subjekt by pak měl být schopen doložit počet hodin, po něž bylo topné zařízení v provozu. Na základě tohoto údaje a udávané spotřeby na jednotku času lze vypočítat maximální možnou spotřebu<sup>10</sup>, která by měla být v úzké korelaci se „spotřebou stanovenou odečtem zůstatku“. V tomto případě se však nejedná o objektivně změřený údaj (topná zařízení nemívají časomíru doby provozu), navíc topná zařízení bývají vypínána termostatem, takže čistou dobu provozu pro následný přepočet spotřeby může sloužit pouze ke zjištění, zda tvrzené údaje nepřekračují maximální možnou spotřebu.
- 5) Důkazní břemeno prokázat, že byly LTO spotřebovány k výrobě tepla, je plně na straně daňového subjektu, neboť daňový subjekt tvrdí, že má nárok a musí prokázat, že tomu tak skutečně je, viz Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 289/2019-46 (bod č. 47). V souladu s tímto rozsudkem pak množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje pro výrobu tepla podle § 56 zákona o spotřebních daních

---

<sup>9</sup> O uznání této metody zjišťování spotřeby lze uvažovat v systémech, které neumožňují odebrání LTO k jinému účelu. To by ovšem předpokládalo nerozebíratelnou soustavu nádrže a topného zařízení (nerozeberatelnost, ve smyslu neoprávněnou nerozebíratelnost, lze zajistit i plombováním kritických míst, jak se tomu děje např. v pěstítkových pálenicích), s nádrží uzpůsobenou, tak aby z ní mohlo LTO odebírat pouze topné zařízení, bez jakýchkoli nezajištěných vedlejších cest, např. výpustných kohoutů a odběrných ventilů.

<sup>10</sup> Maximální z toho důvodu, že topné zařízení vysoce pravděpodobně nepracuje celou dobu na 100 % možného výkonu.



a § 2 odst. 1 vyhlášky lze prokázat rovněž kvalifikovaným výpočtem, je-li proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů.

## **ČÁST TŘETÍ TYPICKÉ ZPŮSOBY NAKLÁDÁNÍ S TOPNÝMI OLEJI**

### **Čl. 8**

#### **Typické varianty nakládání s LTO**

Způsoby nakládání s LTO můžeme rozdělit do několika variant, dle několika charakteristických znaků (např. velikost daňového subjektu, vztah k topnému zařízení, vztah k LTO, počet topných zařízení):

- Domkář,
- OSVČ,
- právnická osoba – vlastník topného zařízení,
- stavbař,
- půjčovna pro stavbaře.

### **Čl. 9**

#### **Domkář**

Tímto názvem lze označit daňový subjekt, který je vlastníkem obytného domu, nepodnikající fyzickou osobou, která využívá topné zařízení ve svém vlastnictví, je vlastníkem LTO, provozuje jedno topné zařízení a prospěch ze spotřeby LTO má pouze on (samozřejmě též rodina či jiné osoby obývající s ním daný objekt).

### **Čl. 10**

#### **OSVČ**

Tento daňový subjekt v zásadě sdílí znaky s „domkářem“, přičemž jediným rozdílem je ten, že může<sup>11</sup> LTO spotřebovávat nikoli v obytném domě, nýbrž v dílně.

### **Čl. 11**

#### **Potenciální rizika typů domkář a OSVČ**

- 1) Daňové subjekty spotřebovávají LTO pro výrobu tepla. Toto výrobní zařízení je v jejich moci a nakládají s ním dle svého uvážení.

---

<sup>11</sup> Skutečně je namísto slovo „může“, neboť řada OSVČ podniká ve stejném objektu, ve kterém bydlí.

- 2) Problém nastává v otázce prokazatelnosti spotřeby, neboť jak již bylo řečeno, nemá naprostá většina topných zařízení instalován měřič spotřeby LTO. Ani u této skupiny daňových subjektů není možné tuto absenci prokazatelného měření spotřeby akceptovat. Není tedy možné souhlasit se situací, kdy daňový subjekt doloží technickou specifikaci topného zařízení (z níž bude zřejmá normovaná spotřeba), bude vést „provozní deník“ v němž bude zaznamenávat dobu provozu zařízení, a bude tedy možné udávanou spotřebu komparovat se spotřebou teoretickou. Je možné akceptovat spotřebu vypočtenou, avšak je nutno poznamenat, že v souladu s rozsudkem č. j. 1 Afs 289/2019-41 musí být spotřeba prokázána „pomocí výpočtu provedeného na základě „objektivních a prokazatelných vstupních údajů“, přičemž v případě daného rozsudku daňový subjekt měřil množství ohřáté asfaltové směsi, čemuž by u domkářů a OSVČ odpovídala kalkulace na základě množství ohřátého topného média užívaného v otopné soustavě daného objektu<sup>12</sup>.
- 3) Nejběžnějším způsobem zjišťování spotřeby tak bude zjištění úbytku topného oleje v nádrži spojené s topným zařízením.

## **Čl. 12**

### **Právnícká osoba – vlastník topného zařízení**

- 1) Jak je již z názvu zřejmé, tato skupina zahrnuje právnícké osoby, a to takové, které LTO spotřebovávají v topném zařízení, které provozují ve své vlastní režii. Do této skupiny, která z hlediska agregovaného objemu topného oleje a výše nároku pokrývá naprostou většinu daňových subjektů uplatňujících nárok na vrácení daně, spadají bytová družstva, společenství vlastníků bytových jednotek, zemědělská družstva, obce, podnikatelské daňové subjekty (nejen vytápěcí objekty, ale i provozující např. lakovny a sušárny), obecně prospěšné společnosti, nemocnice, školy, školky a další.
- 2) Celá tato skupina bude charakteristická tím, že o nákupu a spotřebě LTO účtuje a měla by se k LTO chovat v souladu se o účetnictví (zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o účetnictví“), což zahrnuje mimo jiné provádění jeho inventury. Inventuru zde zmiňujeme i proto, že tato skupina účtuje podvojnými zápisy, evidence o nákupu a spotřebě je svým způsobem účetním záznamem<sup>13</sup>, přičemž každý účetní záznam musí být prokazatelný, a právě inventura je tím, co k naplnění nejen tohoto požadavku vede. Zároveň nelze vyloučit, že někteří z těchto topičů účtují v jednoduchém účetnictví, a to ve smyslu § 1f zákona o účetnictví.

---

<sup>12</sup> Je zřejmé, že měření ohřátého topného média a kalkulace spotřeby na základě množství tepla potřebného k jeho ohřátí o x °C by bylo mnohem náročnější než prosté zjištění úbytku topného oleje v nádrži a jako takové nedává příliš význam.

<sup>13</sup> Evidence může být fakticky tvořena podrozvahovým či analytickým účtem, neboť ten v účetní jednotce plní obdobnou funkci.

- 3) I u této skupiny bude bezesporu problém s měřením spotřeby (byť právě u této skupiny lze měřidla nalézt) a i zde by bylo za výše naznačených podmínek možné absenci měřidla akceptovat, avšak s důrazem právě na řádně vedené účetnictví.
- 4) U této skupiny osob je již fiskální riziko znatelně vyšší<sup>14</sup> a právě u ní jsou neoprávněné nároky nejčastější.

### **Čl. 13 Stavbař**

- 1) Tímto názvem můžeme označit právnickou, popř. fyzickou osobu podnikající primárně ve stavebnictví. LTO spotřebovávají v topném zařízení, které provozují ve vlastní režii. Do této skupiny spadají stavební firmy, které vlastní topná zařízení. Tato zařízení jsou používána na stavbách, kdy slouží k rozmrazování nebo ohřívání stavebních materiálů, vozidel, zařízení, vodního potrubí apod., zároveň prostory vytápí. V tomto případě však nejde o klasická topná zařízení jako je „kotel“, ale o olejové topné automaty, jinak také „mobilní topné zařízení“, se zabudovaným hořákem a s nádrží bez odtahu spalin. Tato mobilní zařízení nejsou většinou přímo propojena s nádrží (záleží na velikosti zařízení, některá menší mají vestavěnou nádrž, některá větší jsou spojena s vnější nádrží). Nádrž se tak může nacházet prakticky kdekoli, ať už v místě stavby, popř. v sídle firmy, kde je topné zařízení naplněno LTO a na stavbu dovezeno.
- 2) Existují však mobilní topná zařízení bez vestavěné nádrže, ke kterým lze připojit zásobník a měřidlo. S těmito olejovými topnými automaty se můžeme setkat i v zemědělství, kdy je možné je pružně nasadit do stání pro dobytek, odchoven selat či drůbeže. U této skupiny nastává největší problém s prokazatelností spotřeby, zvláště pak v případě používání olejových topných automatů s vestavěnou nádrží (viz [článek č.19](#)).

### **Čl. 14 Půjčovna pro stavbaře**

- 1) V tomto případě se jedná o službu, kterou poskytují především právnické osoby, ale nelze vyloučit ani osoby fyzické podnikající. Právnické, popř. fyzické osoby podnikající půjčují olejové topné automaty především stavebním firmám. Nelze však opomenout, že tato zařízení jsou půjčována i na různé festivaly či společenské akce.
- 2) V rámci této služby je zpravidla nabízeno dodání topidla na místo, jeho ustavení na místo a připojení nádrže s palivem, popř. obsluha topného zařízení. Jedná se tak o smluvní vztah. V tomto případě, však nejde o vztah půjčitele a vypůjčitele, neboť dle § 2193 zákona č. 89/2012 Sb. občanského zákoníku, ve znění pozdějších

---

<sup>14</sup> Zde se již nepohybujeme v řádech stovek či jednotek tisíců Kč měsíčně, nýbrž nezřídka v řádech statisíců a výjimečně i milionů Kč měsíčně.

předpisů (dále jen „občanský zákoník“), je výpůjčka založena na bezplatném užívání věci. Ve skutečnosti půjde tedy o vztah nájemní, kdy je topné zařízení pronajato a současně je do tohoto topného zařízení natankováno LTO, jehož skutečně spotřebované množství bylo prodáno nájemci. Tato situace je obdobná jako u pronájmu kotlů, s tím rozdílem, že nájemce pronajímateli teplo „nevyrábí“ ani „nedodává“. Nájemce tak fakticky vyrábí teplo pouze pro svoji potřebu, a nikoli pro pronajímatele, pronajímatel nájemci teplo nedodává.

- 3) Zde však nastává problém, kdo skutečně nakoupil LTO a kdo ho skutečně spotřeboval, tedy komu vzniká nárok na vrácení daně. Dodání topného oleje odběrateli dochází dnem stočení topného oleje do skladovací nádrže, v tomto případě pak do topného zařízení s vestavěnou nádrží (kde se odběratel stává jeho detentorem, neboť je to právě on, kdo s ním nakládá a má jej v držení) a teprve v okamžiku přeměny topného oleje na teplo vzniká, při kumulativním splnění zákonných podmínek, nárok k uplatnění vrácení daně. Zároveň dle § 56 odst. 8 zákona o spotřebních daních je prodávající povinen vystavit doklad o prodeji. Pokud by na tomto dokladu o prodeji byl uveden „pronajímatel“ jako kupující, mohla by nastat situace, kdy nárok na uplatnění vrácení daně nevznikne ani „pronajímateli“ (který deklaruje, že je vlastníkem topných olejů, který je nakoupil za cenu včetně daně) ani „nájemci“ topného oleje (který provádí výrobu tepla), se kterým daňový subjekt uzavřel smlouvu, protože by nebyly splněny všechny podmínky vzniku nároku na vrácení daně, tedy že právnická, popř. fyzická osoba LTO nakoupila včetně daně a zároveň spotřebovala pro výrobu tepla (topný olej by nakoupil „pronajímatel“, ale spotřeboval „nájemce“). Podmínky vzniku nároku by tak nebyly splněny u pronajímatele ani u nájemce, protože nájemce nedisponuje dokladem o tom, že nakoupil LTO včetně daně a pronajímatel zase neprokáže spotřebu, protože teplo nevyráběl.

## **Čl. 15**

### **Dodavatel tepla – pronájem kotlů**

- 1) Tento model byl založen na smlouvě mezi daňovým subjektem a společností o pronájmu topného zařízení a zároveň o dodávkách tepla. Tato společnost daňovému subjektu dodala LTO, kdy doklad o prodeji byl vystaven na společnost, která si následně uplatňovala nárok na vrácení daně, neboť se domnívala, že ona je ta osoba, kdo LTO spotřebovává (sice v pronajatém topném zařízení) a je tedy ona, kdo vyrábí teplo a má nárok na vrácení daně.
- 2) Vzhledem k tomu, že proběhla řada soudních sporů, kdy se řešila otázka, kdo skutečně teplo vyrábí ([článek č. 4](#)), společnosti pronajímající si topná zařízení ustoupily od tohoto modelu a přešly na model „zástupce daňových subjektů“.

## Čl. 16

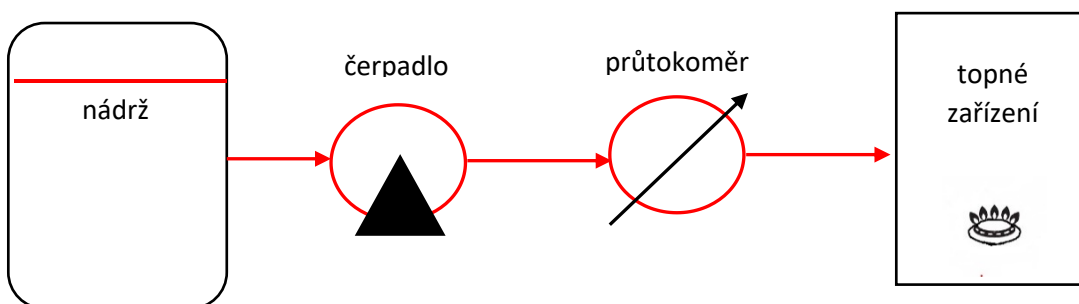
### Model „zástupce daňových subjektů“

Společnosti, které si pronajímaly topná zařízení a dodávaly nájemcům teplo v soudních sporech, kde bylo řešeno mimo jiné i „legitimní očekávání“ neuspěly. Na základě těchto rozhodnutí začaly přecházet na model, kdy, již nejsou řešeny nájemní smlouvy, ale plné moci k zastupování (viz [článek č. 29](#)).

## ČÁST ČTVRTÁ SCHÉMATA OBVYKLÝCH ZAPOJENÍ TOPNÝCH ZAŘÍZENÍ

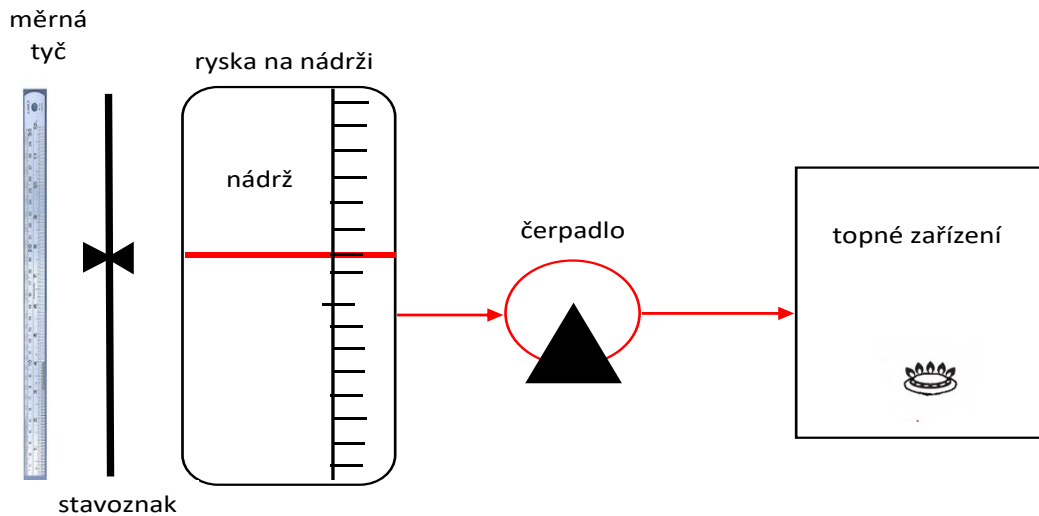
### Čl. 17

#### Propojení nádrže s topným zařízením s připojeným měřidlem



- 1) V tomto případě je propojeno topné zařízení s nádrží na topný olej. Podle povahy topného zařízení je k němu připojeno čerpadlo (nemusí být) a před topným zařízením je připojeno měřidlo.
- 2) Odečet spotřebovaného LTO tak probíhá na měřidle, kdy je zaznamenán stav první a poslední den zdaňovacího období. Rozdíl, mezi odečty provedenými první a poslední den zdaňovacího období, je skutečná spotřeba topného oleje. V případě, že je v průběhu zdaňovacího období nádrž doplňována, není potřeba stav na měřidle před a po závozu zaznamenávat, rozhodující jsou pouze uvedené stavy na měřidle k prvnímu a poslednímu dni zdaňovacího období. Tento způsob zapojení je považován za jedno topné zařízení.

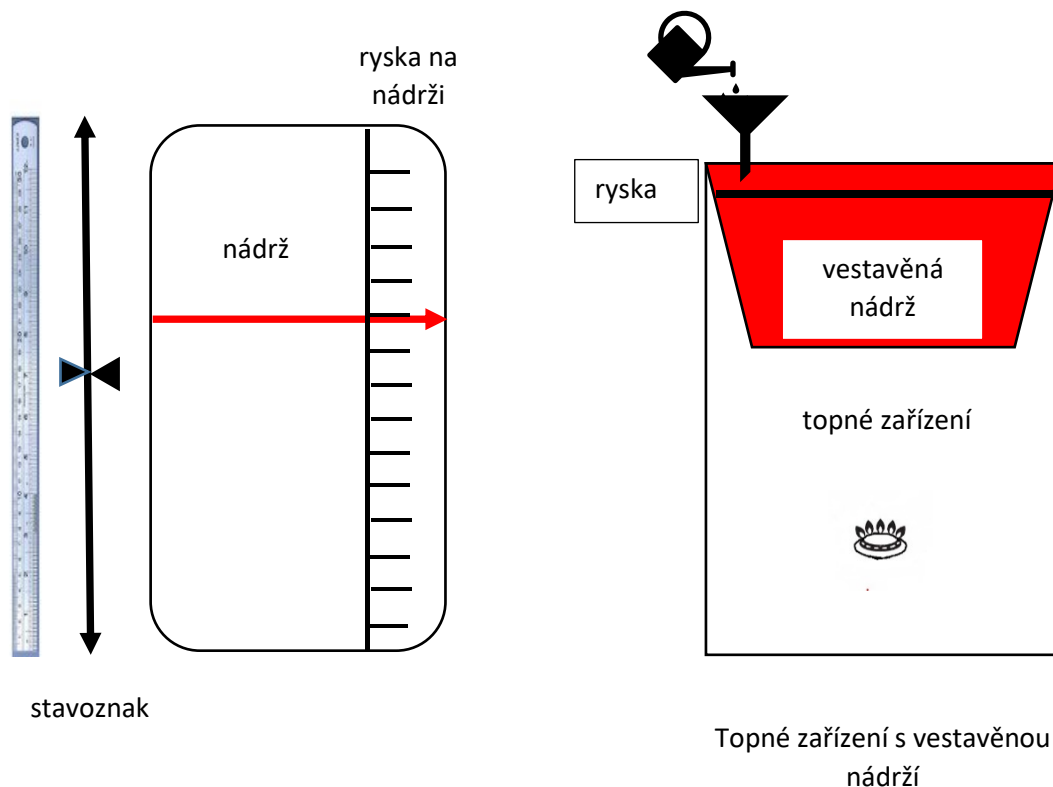
## Čl. 18 Propojení nádrže s topným zařízením bez měřidla



- 1) V tomto případě se jedná o stejné propojení nádrží jako v [článku č. 17](#), s tím rozdílem, že zde absentuje měřící zařízení.
- 2) Topné zařízení je spojeno s nádrží, stejně jako u [článku č. 17](#), k zařízení může nebo nemusí být připojeno čerpadlo. Tato topná sestava není vybavena měřidlem průtoku, proto je nutné změřit spotřebu pomocí rysek na nádrži, stavoznaku, popř. měrnou tyčí. V případě, že nádrž nemá pravidelný tvar (kvádr, krychle), ale má různé zaoblíny, pak je potřeba k odečtu spotřebovaného LTO litrovací tabulka, pomocí které jsou přepočítány naměřené cm na litry.
- 3) V případě, že v průběhu zdaňovacího období není uskutečněn závoz LTO, pak se množství spotřebovaného LTO zjišťuje ze stavu výšky hladiny nádrže, který je zaznamenán první a poslední den zdaňovacího období. Rozdíl, mezi množstvím LTO první a poslední den zdaňovacího období, je spotřeba LTO za zdaňovací období.
- 4) Daňovému subjektu je vhodné doporučit, aby do evidence zaznamenával výšku hladiny v cm s následným přepočtem na litry dle litrovací tabulky. K nádrži by měly být přepočítávací tabulky od výrobce, zvláště pokud nádrž nemá pravidelný tvar.

## Čl. 19

### Samostatně stojící nádrž a topné zařízení s vestavěnou nádrží



- 1) Toto schéma znázorňuje samostatně stojící nádrž, která je vybavena měrnou tyčí, ryskami, popř. stavoznakem a není připojena k topnému zařízení.
- 2) Jako jedna z možných metod měření skutečné spotřeby je metoda doplnění vestavěné nádrže do „plné nádrže“ (tj. po rysku v nádrži). Na základě množství LTO doplněného do „plné nádrže“ je stanoveno množství skutečně spotřebovaného LTO před doplněním nádrže. Tímto způsobem se zjišťuje spotřeba zpětně a lze ji považovat za skutečnou spotřebu. Takto zjištěné množství se pak zanesou do evidence. Množství, které je doplňováno do „plné nádrže“ je vhodné změřit pomocí vhodné litrovací nádoby, dle které lze změřit, jaké množství bylo do vestavěné nádrže doplněno.
- 3) Další možností, jak zjistit skutečnou spotřebu, je měření spotřeby prostřednictvím nainstalovaného průtokového měřidla na nádrži (měřidlo je mezi vestavěnou nádrží a samotným topným zařízením).
- 4) V tomto případě je i jedním z možných způsobů zjišťování spotřeby LTO na základě kvalifikovaného výpočtu provedeného na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Dle rozsudku NSS č. j. 1 Afs 289/2019 – 47 „výpočty, které jsou založené na objektivních a prokazatelných vstupních údajích nelze považovat za „nepřesné“ jenom proto, že mezi tyto vstupní údaje patří rovněž „průměrné hodnoty“.“

## Čl. 20 Měření spotřeby a měřidla

- 1) Standardní možnosti měření spotřeby LTO:
  - průtokoměr,
  - hladinoměr,
  - metr,
  - měrná tyč,
  - pásmo,
  - stavoznak.
- 2) V případě měření spotřeby pomocí hladinoměru s analogovým (ručičkovým) ciferníkem vykazujícím stupnici po 100 litrech či 10% (či v obdobném rozsahu), a to v případě vykazování hodnot mezi ryskami, není evidence spotřeby považována za evidenci skutečné spotřeby, kdy takto odečtená hodnota je pouhým odhadem, nikoli řádně změřeným údajem.
- 3) Nejpřesněji lze množství spotřebovaného minerálního oleje změřit průtokoměrem instalovaným do soustav topného zařízení. Zákon o spotřebních daních ani vyhláška nezakazují měřit spotřebu LTO nepřímou metodou (spotřebu lze prokázat rovněž kvalifikovaným výpočtem, je-li proveden na základě objektivních a prokazatelných údajů). V případě, kdy není k měření skutečné spotřeby použit průtokoměr a množství spotřebovaného LTO je tedy odměřováno prostřednictvím hladinoměru, metru, měrné tyče, pásma či stavoznaku, pak je vhodné daňovému subjektu doporučit, aby byl do evidence (popř. podpůrné evidence) zaznamenán naměřený prvotní údaj, tj. výška hladiny. Dle litrovací tabulky pak tato výška hladiny je převedena na litry. Zaznamenání výšky hladiny není samo o sobě podmínkou pro vrácení daně, ale tento záznam by mohl vysvětlit případné nesrovnalosti v evidenci.
- 4) Žádná metoda měření ani nejdražší měřící systémy nezajistí přesnost měření na jeden litr. Proto je akceptovatelná každá použitá metoda měření, nejen průtokoměr na rozvodu LTO, ale např. i originální hladinoměr, stavoznak, kalibrovaná měrná tyč i profesionální metr ve spojení s vhodnou nádrží a litrovací tabulkou výrobce nádrže, která v konkrétním případě zajistí dostatečnou míru přesnosti měření množství LTO spotřebovaných pro výrobu tepla. Spotřeba bude tedy pořád reálně měřena a zjištěna, spotřeba tedy bude skutečná a evidence průkazná.
- 5) Zjišťováním skutečné spotřeby LTO pro účely uplatnění nároku na vrácení daně z minerálních olejů se zabýval i NSS, který dne 18. 3. 2021 vydal rozsudek č. j. 1 Afs 289/2019-41, dle něhož je možné spotřebu zjišťovat rovněž kvalifikovaným výpočtem na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů, ale zároveň ji nelze „prokázat“ libovolným a nijak nepodloženým odhadem spotřeby.



- 6) Následně byl vydán další rozsudek NSS č. j. 7 Afs 315/2020 – 28 ze dne 12. 10. 2022, týkající se § 57 zákona o spotřebních daních. Vzhledem k tomu, že se jedná o obdobnou vratku, lze i tento rozsudek použít. Ze závěru tohoto rozsudku vyplývá, že při dodržení proporcionality je možné akceptovat nejen absolutně přesné, ale i dostatečně přesné metody zjišťování skutečné spotřeby minerálních olejů. Podle NSS tak výpočet může obsahovat i průměrné nebo paušalizované vstupní údaje.
- 7) Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 72 – 2022 se pak zabýval neexistencí evidence výšky hladiny v nádrži, kterou lze zpětně vypočítat na základě ostatních zaznamenaných ukazatelů (objem oleje v nádrži a převodní koeficient). NSS konstatoval, že i když daňový subjekt nezaznamenával výšku hladiny, neznamená to, že by nemohl unést své důkazní břemeno, kdy evidence daňového subjektu nebylo možné označit jako libovolný a nijak nepodložený odhad spotřeby.

## **ČÁST PÁTÁ EVIDENCE, KDO JI VEDE A CO MUSÍ OBSAHOVAT**

### **Čl. 21 Vedení evidence**

- 1) V rámci spotřeby LTO je nutné vést evidenci o jejich skutečné spotřebě ve smyslu vyhlášky. Evidence, kterou daňový subjekt prokazuje za příslušné zdaňovací období nárok na vrácení daně, obsahuje údaje o množství nakoupených LTO a údaje o skutečné spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla. Údaje o nákupu se evidují podle jednotlivých dokladů o prodeji, jejichž náležitosti jsou stanoveny zákonem o spotřebních daních. Evidence o spotřebě se vede zvláště za každé topné zařízení, ve kterém se topné oleje spotřebovávají.
- 2) Dle § 2 odst. 1 vyhlášky se k daňovému přiznání připojí kopie dokladů o prodeji a na kopii bude vyznačeno, že je shodná s originálem. Kopie dokladů o prodeji podepisuje osoba odpovědná za odebrání LTO na straně daňového subjektu.
- 3) Jiná situace je v případě, kdy má daňový subjekt zřízenou datovou schránku. Vzhledem k unikátnosti přístupu do datové schránky (pomocí přístupových hesel) lze datovou schránku chápat jako kvalifikovanou identifikaci toho, kdo úkon činí. Proto zpráva odeslaná z datové schránky se má automaticky za zprávu podepsanou tím, kdo je oprávněn do datové schránky vstupovat a zprávy zasílat. Dokumenty takto odeslané není třeba ještě opatřovat uznávaným elektronickým podpisem. Proto daňové přiznání včetně příloh, které je podáno elektronicky (prostřednictvím datové schránky) není třeba podepisovat a na dokladech o prodeji není potřeba vyznačovat shodu kopií dokladů s originálem.
- 4) V případě, kdy daňový subjekt použije pro výrobu tepla LTO, které sám vyrobil, evidence, kterou prokazuje nárok na vrácení daně, obsahuje pouze interní doklady

(reálně však interní doklady budou mít náležitosti daňového dokladu)<sup>15</sup>. V případě, kdy daňový subjekt použije pro výrobu tepla LTO, které sám vyrobil nebo které obarvil a označoval v daňovém skladu, evidence, kterou prokazuje nárok na vrácení daně, obsahuje pouze interní doklady, jejichž náležitosti jsou stanoveny zákonem o spotřebních daních.

## Čl. 22

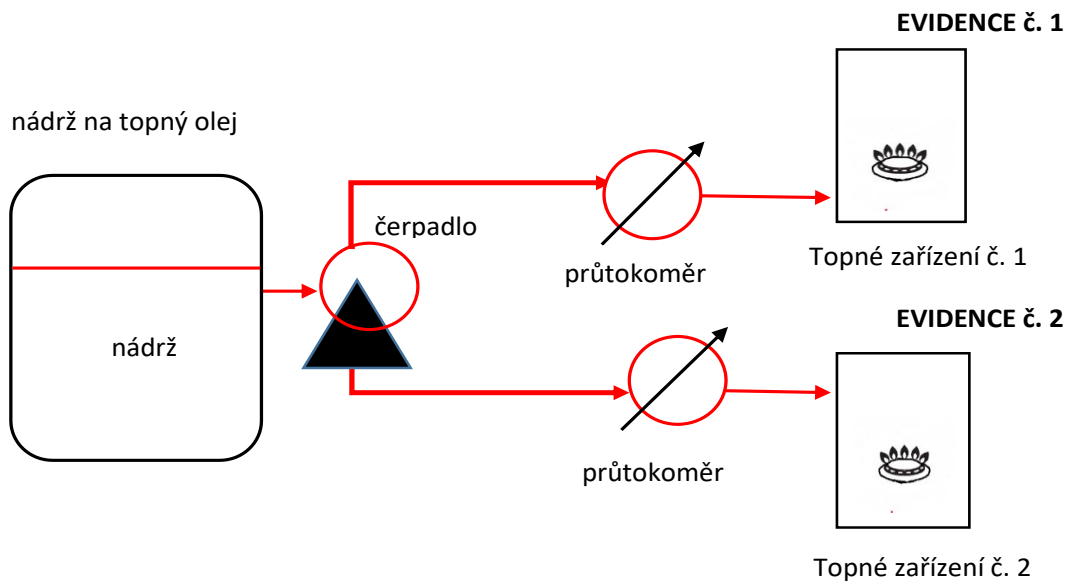
### Způsoby vedení evidence

- 1) Vzhledem k tomu, že jsou různé varianty připojení nádrží a topných zařízení, odvíjí se z těchto variant počet vedených evidencí. Evidence o spotřebě se vede zvláště za každé topné zařízení, ve kterém se topné oleje spotřebovávají.
- 2) K nádrži je možné připojit více topných zařízení, zároveň je možné k topnému zařízení připojit více nádrží. Stejně tak je možné použít měřidlo, které může být umístěno před každým jednotlivým topným zařízením, ale může být umístěno i na rozvaděči do vícero topných zařízení.
- 3) V případě, kdy je k topnému zařízení připojeno více nádrží, záleží, zda jsou tyto nádrže vzájemně propojeny, kdy dochází k úbytku LTO tím způsobem, že se hladina LTO v nádržích vyrovnává, nebo jednotlivé nádrže propojeny nejsou a hladina LTO se snižuje postupně v jednotlivých nádržích.
- 4) Na základě výše uvedeného pak mluvíme o topné soustavě, kdy dochází k funkčnímu spojení nádrže a hořáku, popř. nádrží a hořáků, které tvoří jeden technologický celek.
- 5) Na základě výše popsaného je pak vedena evidence spotřeby LTO.
- 6) Vzhledem k problematice měření spotřeby v případě, kdy není instalován průtokoměr, kdy zákon o spotřebních daních ani vyhláška nestanovuje jako nutnost uvádět výšku hladiny v evidenci skutečné spotřeby je na zvážení daňovému subjektu doporučit, aby daňový subjekt do evidence (popř. podkladové evidence) zaznamenával jako prvotní údaj výšku hladiny, kterou následně přepočte na litry (dle litrovací tabulky výrobce).

---

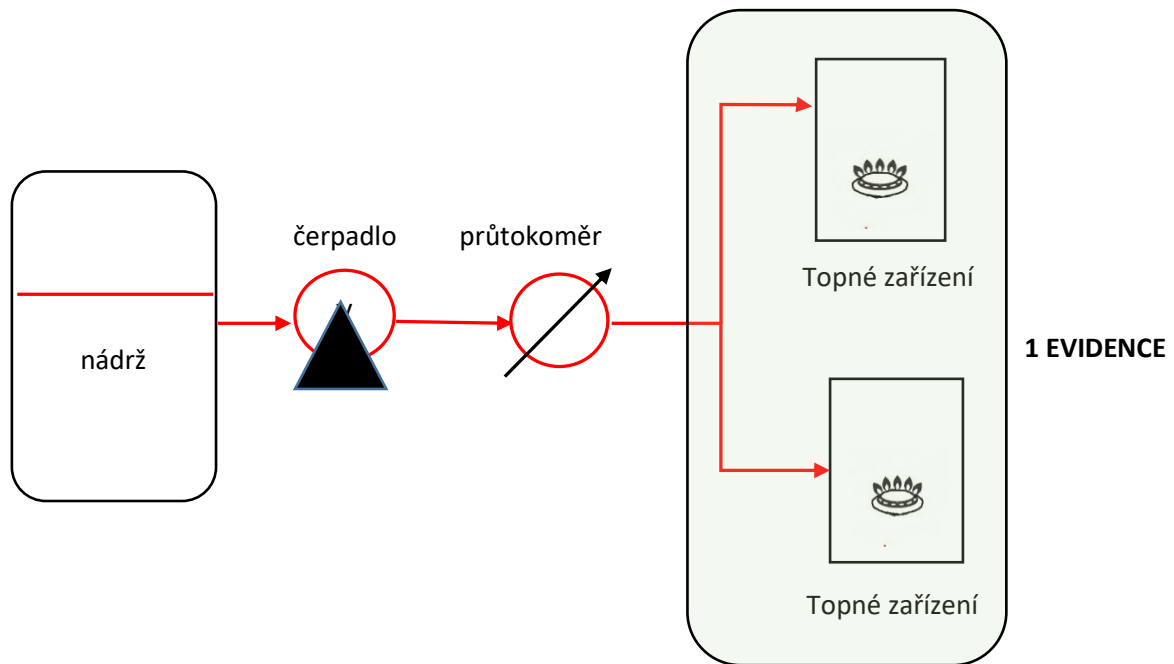
<sup>15</sup> Výroba tohoto minerálního oleje probíhá v daňovém skladu, kdy provozovatel daňového skladu je plátcem daně. S uvolněním minerálních olejů do volného daňového oběhu vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit. Plátcem v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu povinen vystavit daňový doklad na nabyvatele. V tomto případě sám na sebe. V případě minerálních olejů uvedených v § 45 odst. 3 zákona o spotřebních daních, které nejsou zároveň uvedeny v § 59 odst. 1 zákona o spotřebních daních, jejich výroba v daňovém skladu probíhat nemusí a v otázce splatnosti daně se na ně vztahuje § 57a zákona o spotřebních daních.

## Čl. 23 Připojení nádrže na 2 topná zařízení se dvěma průtokoměry



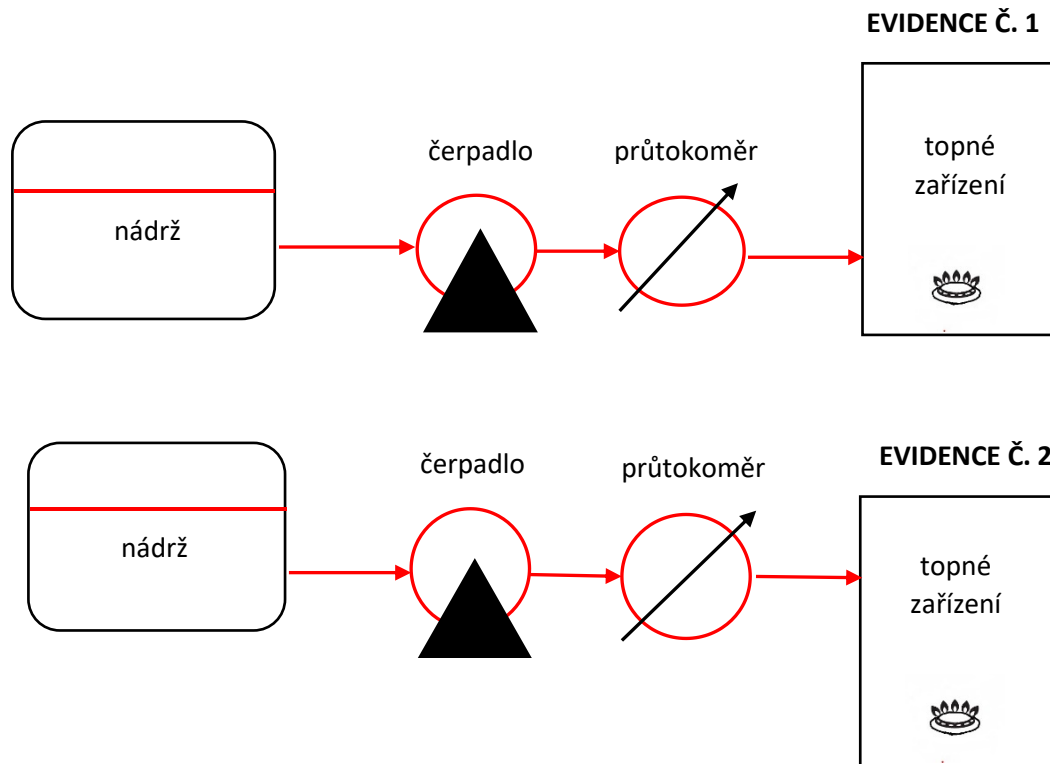
- 1) V tomto případě jsou k jedné nádrži připojena dvě topná zařízení, do kterých je přes čerpadlo (nemusí být) odváděn LTO. Ke každému topnému zařízení je nainstalováno měřidlo. Tento způsob zapojení determinuje více topných zařízení (tj. více topných soustav), kdy je nutné za každé toto zařízení vést evidenci zvlášť. Počet evidencí tedy odpovídá počtu topných zařízení připojených k nádrži. Daňový subjekt tak má přehled, kolik LTO bylo spotřebováno v jednotlivých topných zařízeních (opatřených samostatnými měřidly) připojených k nádrži. V evidenci tak bude zaznamenán stav v nádrži na začátku zdaňovacího období, dále pak spotřeba v jednotlivých topných zařízeních. Na konci zdaňovacího období bude zaznamenán zůstatek v nádrži, evidence za obě topná zařízení tak může být vedena na „jednom listě“.
- 2) Zároveň může nastat i situace, kdy je průtokoměr napojen pouze na jedno topné zařízení a druhé topné zařízení je bez měřidla. U této možnosti je problematictější odečet spotřeby u topného zařízení bez měřidla. Zde přichází možnost odečtu spotřeby LTO na nádrži pomocí stavoznaku, popř. litrovací tabulky, od tohoto údaje odečíst množství zaznamenané na měřidle a výsledek je spotřeba v topném zařízení bez měřidla.

## Čl. 24 Připojení nádrže k topným zařízením s jedním průtokoměrem



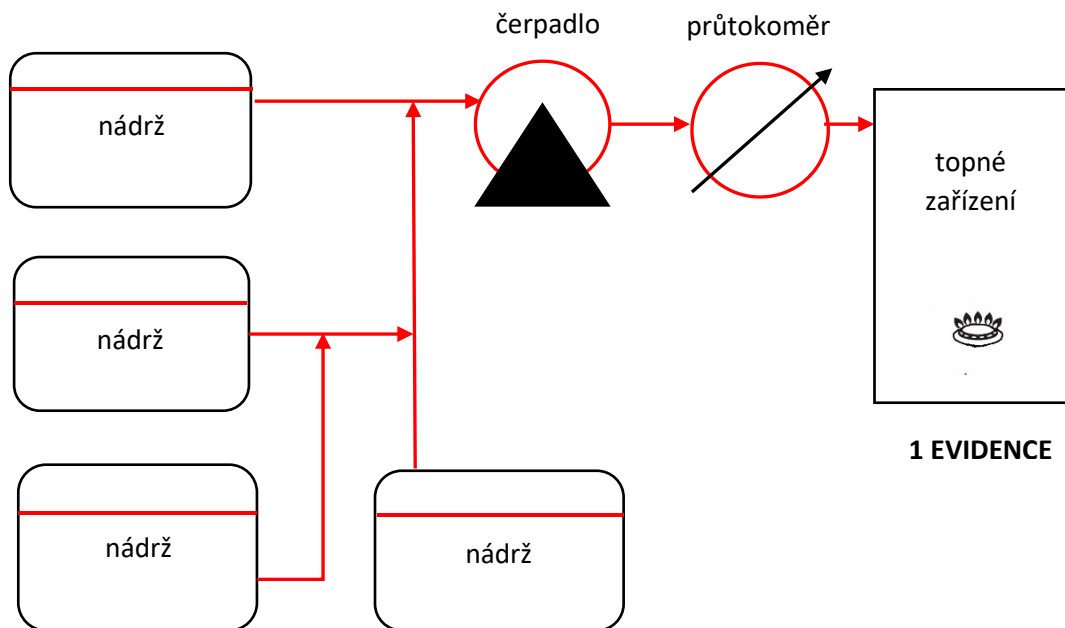
- 1) V tomto schématu je nádrž, ze které je přes čerpadlo odváděn LTO do více topných zařízení, kdy měřidlo je umístěno před rozdělovačem do jednotlivých topných zařízení. Toto zapojení topných zařízení k nádrži tvoří jeden technologický celek, lze ho tedy považovat za jedno topné zařízení.
- 2) V tomto případě je pak vedena pouze jedna evidence, ve které jsou zaznamenány stavy z průtokoměru. V tomto případě nezáleží, zda je topný olej spotřebováván v jednom topném zařízení nebo v obou, kdy v obou případech je vedena jedna evidence. Toto platí i v případě, že není k topnému zařízení připojeno měřidlo, ale hladina bude odměřována pomocí metru, stavoznaku apod.
- 3) Při spotřebě LTO může být v provozu jen jeden z kotlů ve střídaném režimu nebo oba kotle najednou. Daňovému subjektu je pak dobré připomenout nebo doporučit, aby do evidence uváděl poznámku, kolik kotlů bylo v provozu. Tento způsob uspořádání kotlů do topného zařízení může být v sušárnách, lakovnách apod.

## Čl. 25 Samostatné připojení nádrže k topnému zařízení



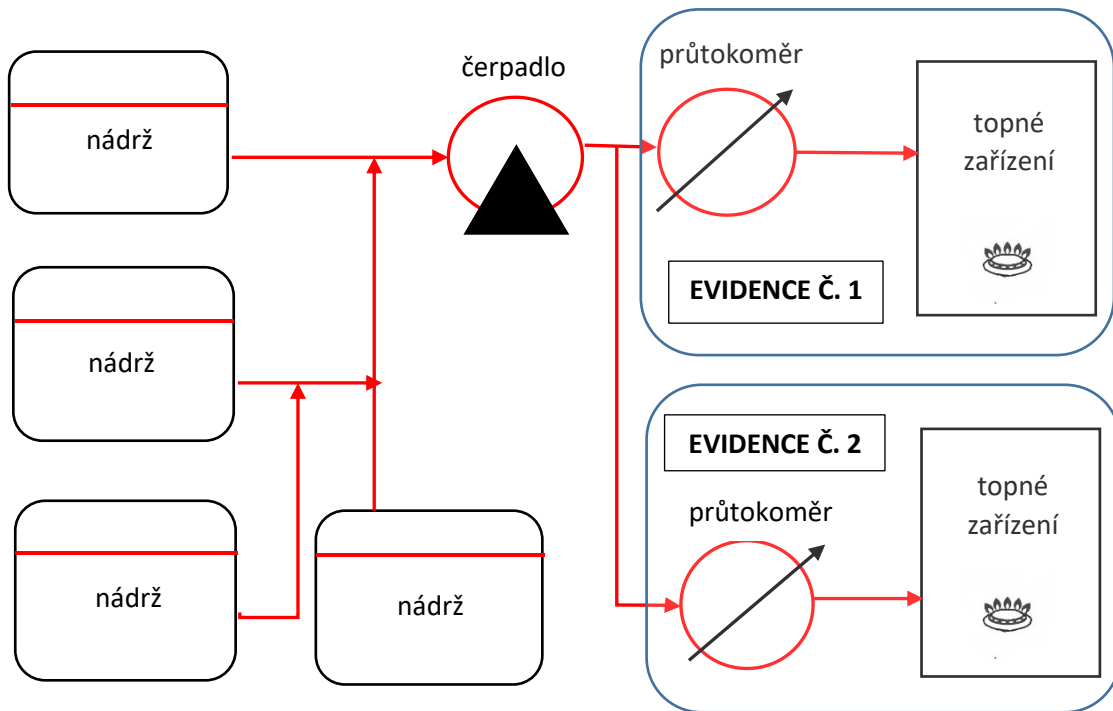
V tomto případě jsou 2 topná zařízení a 2 nádrže na LTO. Každá nádrž je připojena k jednomu topnému zařízení, podle povahy topného zařízení je k němu připojeno čerpadlo (nemusí být) a před topným zařízením je připojeno měřidlo. Každá takto zapojená topná soustava je považována za jeden technologický celek a považuje se za samostatné topné zařízení, za každé topné zařízení se tak vede evidence samostatně. Obdobně by byly vedeny evidence i pokud by absentovalo měřidlo a spotřeba by byla odměřována pomocí rýsky, měrné tyče, popř. stavoznaku.

## Čl. 26 Připojení více nádrží k jednomu topnému zařízení



- 1) Tato varianta představuje připojení více nádrží na jedno topné zařízení, kdy je opět přes čerpadlo odváděn LTO do topného zařízení a před topným zařízením je umístěno měřidlo. Následně dochází k postupnému vyprazdňování nádrží. V tomto případě se odečet spotřeby LTO provádí na měřidle. Takto zapojená topná soustava je považována za jedno topné zařízení.
- 2) Nádrže, které jsou připojené k topnému zařízení, jsou vyprazdňovány buď postupně nebo jsou vzájemně propojené a hladiny v jednotlivých nádržích se vyrovnávají. V případě absence měřidla je pak odečet prováděn pomocí rysky, měrné tyče, popř. stavoznaku, kdy se spotřeba odečítá na jednotlivých nádržích. V případě, kdy dochází k postupnému vyprazdňování jednotlivých nádrží, dochází k odečtu výšky hladiny v nádrži, kde dochází k úbytku. V případě, kdy dochází k vyrovnávání hladin v jednotlivých nádržích, je nutné odečíst výšky v jednotlivých nádržích, na základě kterých, bude změřena spotřeba.

## Čl. 27 Připojení více nádrží ke dvěma topným zařízením



- 1) Toto schéma představuje připojení více nádrží na topné zařízení, kdy je opět přes čerpadlo odváděn LTO do topného zařízení, ale na rozdíl od předchozího schématu je před každým topným zařízením umístěno měřidlo, které měří spotřebu LTO na každém zařízení zvlášť. V tomto případě dochází k postupnému vyprazdňování nádrží. Vzhledem k tomu, že lze přesně určit, kolik LTO se v každém topném zařízení spotřebovalo, je nutno vést dvě evidence, za každé topné zařízení zvlášť (jedná se o dvě topné soustavy). V případě připojení více topných zařízení pak za každé z nich. Každá topná soustava má tak svou evidenci.
- 2) V případě, že je spotřeba odměřována průtokoměrem, bude v evidenci zaznamenán stav měřidla na začátku zdaňovacího období a stav měřidla na konci zdaňovacího období, kdy rozdíl stavu měřidla na začátku a na konci zdaňovacího období bude množství spotřebovaného topného oleje.
- 3) V případě absence měřidla před topnými zařízeními je spotřeba zjišťována pomocí hladinoměru, měrné tyče, stavoznaku, metru apod. Spotřeba tak bude odměřována na základě úbytku v nádržích. V případě, kdy se hladiny v jednotlivých nádržích vyrovnávají, změní se spotřeba LTO na základě výšky hladiny v každé nádrži. Pokud nádrže vzájemně propojené nejsou a dochází ke spotřebě postupně v jednotlivých nádržích, je změřena výška hladiny nádrže, ze které dochází ke spotřebě LTO. Vzhledem k tomu, že v tomto případě není možné změřit spotřebu v jednotlivých topných zařízeních je vedena jedna evidence, kdy nádrže propojené s topnými zařízeními tvoří jeden technologický celek.

## Čl. 28

### Vedení evidence při přesunu LTO

Zejména zemědělská družstva mají několik míst (středisek) spotřeby. Vzhledem k tomu, že nedokážou odhadnout množství LTO, které bude v jednotlivých místech spotřebováno, dochází k tomu, že LTO mezi jednotlivými středisky přesunují. V tomto případě je pak nutné, aby přesun LTO byl zaznamenán v evidenci. V místě, odkud byl LTO odvezen, by měl být tento přesun LTO zaznamenán v evidenci jako úbytek a ve středisku, kam byl LTO doplněn bude zaznamenáno jeho doplnění. Toto by mělo být doložitelné interním dokladem (výdejka, příjemka apod.) a zároveň by měl existovat i doklad o dopravě dle § 5 odst. 4 zákona o spotřebních daních.

## Čl. 29

### Kdo evidenci vede

- 1) Společnosti, které si pronajímaly topná zařízení, po soudních sporech ve věci, kdo skutečně teplo vyrábí, zda nájemce či pronajímatel, ukončily tyto nájemní smlouvy a daňová přiznání začal daňový subjekt podávat prostřednictvím svého zástupce na základě plné moci. Zástupce zastupuje několik desítek, popř. stovek daňových subjektů.
- 2) Tento zástupce dodá daňovému subjektu LTO. Za konkrétní zdaňovací období podá daňové přiznání spolu s přílohami a částka, která má být daňovému subjektu vrácena je následně zaslána na účet zástupce. V tomto případě však nastal zásadní problém s vedením evidence, a to konkrétně ve vztahu k prokazatelnosti údajů o skutečné spotřebě LTO v příslušných zdaňovacích obdobích v topném zařízení.
- 3) Zástupce daňového subjektu zpracovával evidenci na základě podkladů, které zasílal daňový subjekt prostřednictvím SMS zpráv, e-mailů apod. Při následných kontrolách bylo zjištěno, že zástupce není schopen doložit autentický obsah předmětných zpráv, který by pak byl podpůrnou evidencí.
- 4) Evidenci lze považovat za podklad způsobilý prokázat nárok na vrácení daně, pokud z ní je nesporně patrné, jaké množství LTO bylo skutečně spotřebováno v topném zařízení za účelem výroby tepla, a to takovým způsobem, aby bylo jednoznačně zřejmé, že údaje o spotřebě mají svůj původ v místě skutečné spotřeby.
- 5) Evidence spotřeby musí být průkazná a je pro uplatnění nároku na vrácení spotřební daně stěžejním důkazním prostředkem vedeným kupujícím jakožto osobou, která má skutečnou spotřebu topného oleje pod fyzickou kontrolou. Pokud zástupce daňového subjektu s daňovým přiznáním nepředloží přímo evidenci spotřeby vedenou kupujícím, což je žádoucí pravidlo (pak způsob předání evidence mezi daňovým subjektem a zástupcem nebude prokazován), ale předloží-li jen vlastní evidenci, přičemž tento zástupce daňového subjektu svědkem skutečné spotřeby minerálního oleje pro ten, který účel v místě spotřeby nebyl, může být



taková evidence bez dalších podkladů hodnocena jako důkazně prázdná (neprůkazná).

- 6) V řízení je to daňový subjekt, který pak může unést vlastní důkazní břemeno jak předložením důkazně relevantní podkladové evidence spotřeby vedené v místě spotřeby daňovým subjektem, tak i např. prokázáním předání klíčových údajů, na základě, kterých byla evidence spotřeby vytvořena zástupcem. Z tohoto lze dovodit, že evidenci má předkládat daňový subjekt, který o nárok na vrácení daně žádá. To však neznamená, že pro žádající daňový subjekt nemůže zpracovat věrohodnou evidenci o spotřebě LTO třetí osoba. Musí tak však učinit na základě přesných údajů o množství spotřebovaného LTO, které zjistil a předal jí daňový subjekt.<sup>16</sup>

### Čl. 30

#### Riziková chování daňových subjektů

- 1) Za riziková chování daňových subjektů můžeme považovat:
- Míchání LTO a těžkých topných olejů
  - Míchání LTO a odpadních olejů
  - Nahrazení LTO jiným minerálním oleje (nezdaněným či daňově zvýhodněným)
  - Použití LTO pro jiný účel (zejména pohon motorů)
- 2) V případech smíchání LTO s těžkými topnými oleji, s odpadními oleji, popř. s jinými minerálními oleji se daňový subjekt dopouští přestupku dle § 135x odst. 2 písm. 1) zákona o spotřebních daních, kdy fyzická, právnická nebo podnikající fyzická osoba se dopouští přestupku tím, že minerální oleje uvedené v § 134b odst. 1 zákona o spotřebních daních, které jsou značkované a barvené, ředí, odstraňuje nebo jinak mění jejich značkování nebo barvení mimo daňový sklad s povolením ke značkování a barvení vybraných minerálních olejů.
- 3) K odhalení tohoto přestupku slouží možnost odběru vzorků ze skladovacích nádrží.
- 4) V případě zjištění nevyhovujících vzorků (došlo ke smíchání LTO s těžkými topnými oleji, odpadními oleji, popř. s dalšími minerálními oleji), pak nebude daňovému subjektu uznán nárok na vrácení daně.

---

<sup>16</sup> K problematice vedení evidence (vedení evidence třetí osobou, vedení podpůrné evidence pro zástupce daňového subjektu, obsah zpráv „substrát“) byla vydána rozhodnutí odvolacího orgánu:

- Rozsudek Městského soudu v Praze č. j 5 Af 34/2019-50 (str. 9, bod 37)
- Rozsudek NSS č. j. 9 Afs 308/2019-38 (str. 8 - 9, bod 45)
- Rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 8 Af 2/2019-48 (str. 14, bod 47)

- 5) Pokud správce daně nárok na vrácení daně přizná a dojde k následnému zjištění, že odebraný vzorek ze skladovací nádrže neodpovídá LTO, pak správce daně dle § 145 daňového řádu vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání. Pokud daňový subjekt ve stanovené lhůtě výzvě nevyhoví, může správce daně doměřit daň dokazováním nebo podle pomůcek. Další možností je pak zahájení daňové kontroly.<sup>17</sup>
- 6) Případě použití LTO pro jiný účel (zejména pro pohon motoru) se daňový subjekt dopouští přestupku dle § 135x odst. 1 písm. b).

### Čl. 31

#### Kontext mezi § 56 zákona o spotřebních daních a DPH

- 1) Z pohledu DPH jsou LTO zdaněny základní sazbou DPH, zatímco výroba tepla sazbou DPH sníženou. Daňový subjekt si tak formálně pronajme od vlastníka kotelný soubor zařízení pro výrobu tepla (za cca 100 Kč za rok) s tím, že s vlastníkem zařízení uzavře smlouvu o pronájmu zařízení a zároveň se v této smlouvě zaváže k výrobě a dodávce tepla. Dle názoru Celní správy i z rozsudku NSS však vyplývá, že tímto dochází k zastření skutečného stavu stavem formálně právním.
- 2) Důvod, pro který k těmto situacím dochází, je zřejmě úspora vyplývající z nižší sazby DPH pro dodávku tepla oproti dodávce LTO a nadto DPH vypočtená z nižšího základu (cena „tepla“ je účtována v podstatě jako cena LTO bez započtení SPD), tj. zisk ve výši rozdílu sazeb. Druhotným jevem je však fakt, že osoba, která nakoupila minerální oleje za cenu včetně daně, není totožná s osobou, která tyto minerální oleje použila pro výrobu tepla, a tudíž nedochází k splnění podmínky daně v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. K zjištění tohoto jevu slouží zejména následující indicie:
  - daňový subjekt zpravidla nedisponuje volným vstupem do pronajatého výrobního zařízení,
  - daňový subjekt zpravidla neví přesně, kolik LTO „má“ v nádržích pronajatého výrobního zařízení (typicky se spotřebu či zůstatek, z nichž spotřebu vypočítává, dozvídá od vlastníka/pronajímatele topného zařízení/odběratele tepla),
  - daňový subjekt obvykle neměří množství dodaného tepla, ale spokojuje se s výpočtem množství dodaného tepla podle množství spotřeby LTO (spotřeba LTO je tak 100 % ztotožněna s dodávkou tepla, což však nemusí odpovídat realitě, neboť potenciální vyrobené teplo se nerovná teplu dodanému),

---

<sup>17</sup> K postupu provádění daňové kontroly bylo vydáno MI č. 13/2021 Daňová kontrola a dokazování v daňovém řízení

- daňový subjekt obvykle neobsluhuje výrobní zařízení, ve smlouvě o pronájmu výrobního zařízení bývá klauzule o tom, že provádí revize výrobního zařízení a dodání topného média, někdy si na pravidelnou obsluhu kotle najímá prostřednictvím dohody o provedení práce pronajímatele kotelny (zde je onen kritický prvek, tj. výrobu tepla neprovádí nájemce topného zařízení, ale pronajímatel topného zařízení).
- 3) V případě, kdy má správce spotřební daně podezření, že může docházet k nesprávnému přiznávání daně z přidané hodnoty, informuje o této skutečnosti místně příslušného správce daně, který vykonává správu daně z přidané hodnoty, a to bez zbytečného odkladu. Předání takovýchto informací není podle § 52 odst. 5 písm. a) daňového řádu porušením povinnosti mlčenlivosti.

### **Čl. 32**

#### **Běžné způsoby účtování o dodání tepla a spotřebě LTO**

- 1) Běžným způsobem by mělo být, že osoba, která nakoupila minerální oleje za cenu včetně daně, a která je prokazatelným způsobem spotřebovala, si nárokuje vrácení daně dle § 56 zákona o spotřebních daních. Může k tomuto úkonu zmocnit samozřejmě i svého dodavatele LTO, který by potom mohl dopředu kalkulovat s právním nárokem na vrácení daně i při stanovení ceny minerálního oleje pro spotřebitele.
- 2) Situace, kdy si nárok na vrácení daně z minerálních olejů pro výrobu tepla uplatňuje osoba, která je pouhým dodavatelem LTO, nikoliv však osobou, která tyto minerální oleje spotřebovává, nelze zastírat formálně právním vztahem a vytvářením složitých právních konstrukcí o pronájmu výrobního zařízení a současné obsluhy výrobního zařízení jejím pronajímatelem, přičemž jediným měřitelným důsledkem těchto právních úkonů je uplatnění nižší sazby DPH a zároveň neoprávněné uplatňování vratky SPD dle § 56 zákona o spotřebních daních.
- 3) Z hlediska účetnictví je rovněž důležité upozornit na skutečnost, že jednou ze základních podmínek pro to, aby bylo účetnictví považováno za správné a průkazné, je řádné a pravidelné provádění inventury majetku.

### **Čl. 33**

#### **Dodávka tepla z hlediska energetického zákona**

- 1) Za samostatný problém, který sice nemá dopad do daňové oblasti, avšak významně dokresluje celou oblast podnikání v oblasti „dodávek tepla“, je skutečnost, že v souladu s energetickým zákonem je dodavatel tepla povinen měřit množství dodávaného a dodaného tepla a řádně jej vyúčtovat. Dle energetického zákona se měřením tepla rozumí měření objemu a teploty teplotonosné látky. Toto vyúčtování pak probíhá na základě skutečných parametrů teplotonosné látky a údajů z měřícího zařízení.

- 2) Je tedy absolutně nepřípustné, aby docházelo k „měření dodávky tepla“ tak, že je prováděna kalkulace z množství dodaného LTO. Mimo samotné skutečnosti, že není měřeno dodané teplo nýbrž topné medium, a to samozřejmě před tím, než je k výrobě tepla užito a teplo dodáno (časový nesoulad činí nezhřídka i několik měsíců), je tento postup nelogický i tím, že množství dodaného LTO může vyjadřovat potenciální množství tepla, které z něj lze získat, nikoli však množství tepla, které z něj bylo skutečně získáno a dodáno.
- 3) Je nutno konstatovat, že energetický zákon považuje neměření dodaného tepla za přestupkové jednání.

## **ČÁST ŠESTÁ UPLATNĚNÍ NÁROKU NA VRÁCENÍ DANĚ**

### **Čl. 34**

#### **Komu nárok vzniká**

- 1) Nárok na vrácení daně vzniká právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily minerální oleje uvedené v [článku č. 3](#) za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní potřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně.
- 2) Tyto minerální oleje byly prokazatelně označkovány a obarveny podle části páté zákona o spotřebních daních (pokud jsou předmětem značkování a barvení).
- 3) Prokazatelně byly tyto oleje použity pro výrobu tepla.
- 4) Nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby.
- 5) Osoby, které požádají o vrácení této spotřební daně, mají pro tento účel postavení daňových subjektů, bez povinnosti registrovat se.

### **Čl. 35**

#### **Daňové přiznání**

- 1) Nárok na vrácení daně se uplatňuje v daňovém přiznání, jehož vzor je uveden ve vyhlášce o formulářových podáních.
- 2) Formuláře daňových přiznání, včetně pokynů k vyplnění jsou v elektronické podobě zveřejněny na webových stránkách Celní správy České republiky.
- 3) Správce daně daňové přiznání zaeviduje, posoudí, o uplatněném nároku rozhodne a případně v aplikaci VSD (Vnitrostátní daně) vytvoří platební poukaz.
- 4) Daň se vrací ve výši sazby daně konkrétního topného oleje, tj. ve výši daně, která byla zahrnuta do ceny nakoupených topných olejů, snížené o 660 Kč/1000 l. Množství spotřebovaných topných olejů se zaokrouhluje na tři desetinná místa.
- 5) V daňovém přiznání, ve kterém je nárok uplatňován, uvede osoba místo, kde se výroba tepla uskutečňuje, kde je umístěno topné zařízení, které spaluje předmětné LTO. V případě, že osoba spotřebovává LTO na více místech, je osoba

povinna uvést text „adresy míst spotřeby viz evidence dle vyhlášky č. 413/2003“ v takovém případě je osoba povinna přiložit k daňovému přiznání evidenci vedenou dle vyhlášky za jednotlivá místa spotřeby.

### **Čl. 36**

#### **Způsob podání daňového přiznání**

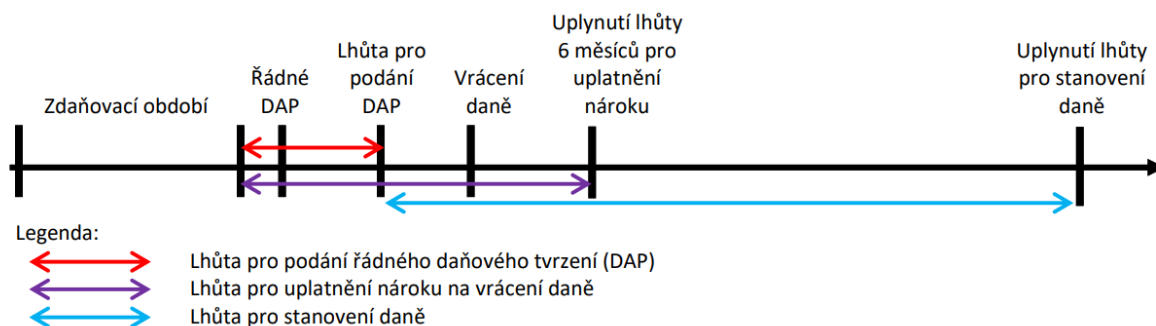
- 1) Daňové přiznání k uplatnění nároku na vrácení daně podává osoba uvedená v § 56 odst. 1 a 2 zákona o spotřebních daních osobně na celním úřadě, poštou nebo elektronicky s využitím dálkového přístupu ve formátu a struktuře uvedené správcem daně.
- 2) Za daňové přiznání ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně je považována datová zpráva ve formátu XML (zpracovaná pomocí ZFO formuláře). Právnícké osoby podávají daňové přiznání výhradně elektronicky s využitím dálkového přístupu (datovou zprávou) ve formátu XML.
- 3) Má-li daňový subjekt (fyzická osoba, fyzická osoba podnikající) nebo jeho zástupce zřízenou datovou schránku ze zákona, je povinen formulářové podání učinit pouze elektronicky. V ostatních případech mohou daňové subjekty daňové přiznání podávat v listinné podobě na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na tištěném výstupu, který má údaje, náležitosti a jejich uspořádání shodné s tímto tiskopisem nebo odpovídá vzoru formulářového podání podle vyhlášky o formulářových podáních.

### **Čl. 37**

#### **Lhůty pro uplatnění nároku na vrácení daně**

- 1) Lhůta pro podání řádného daňového přiznání je 25 dnů po skončení zdaňovacího období, na kterou dopadá pravidlo o počítání času dle § 33 odst. 4 daňového řádu.
- 2) Lhůta pro uplatnění nároku na vrácení daně je 6 měsíců ode dne, kdy mohl být nárok uplatněn poprvé, tj. od posledního dne lhůty pro podání řádného daňového přiznání.
- 3) Lhůta pro stanovení daně ve smyslu § 148 daňového řádu začne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení.
- 4) V návaznosti na rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41 došlo ke změně správní praxe při posuzování běhu lhůty pro uplatnění nároku na vrácení daně. NSS vyložil, že nárok na vrácení daně může být poprvé uplatněn (formou podání daňového přiznání) již první den měsíce následujícího po vzniku nároku, nikoli 25. den po vzniku nároku na vrácení daně (jak dosud vykládala Celní správa ČR), čímž započne běžet lhůta pro uplatnění nároku na vrácení daně. Pokud není v této lhůtě nárok na vrácení daně uplatněn, nárok zaniká (tzn. nelze jej přiznat).

- 5) Podle nového právního výkladu pak nárok na vrácení daně za leden 2021 může být poprvé uplatněn 1. 2. 2021 a lhůta pro uplatnění nároku počala běžet (v souladu s § 33 odst. 1 daňového řádu) dne 2. 2. 2021 a skončila 2. 8. 2021<sup>18</sup>.
- 6) Nový právní výklad je znázorněn v následujícím diagramu.



- 7) Dodatečné daňové přiznání na zvýšení nároku na vrácení daně lze podat nejpozději do 6 měsíců ode dne, kdy nárok na vrácení daně mohl být naposledy uplatněn. Pokud v této lhůtě nebylo dodatečné daňové přiznání předloženo, nárok na vrácení daně zaniká a tuto lhůtu nelze prodloužit ani nelze povolit navrácení v předešlý stav.

### Čl. 38

#### Lhůta pro vrácení přeplatku

- 1) Vznikne-li vyměřením nároku na vrácení daně vratitelný přeplatek, vrátí se bez žádosti do 30 kalendářních dní ode dne následujícího po jeho vzniku. Za den vrácení vratitelného přeplatku se považuje den, kdy došlo k jeho odepsání z účtu správce daně.
- 2) S přihlédnutím k časovým prodlevám při bezhotovostním převodu mezi bankovními ústavy a potřebě poskytnout přiměřený časový prostor oddělení správy příjmu celního úřadu pro zpracování a odeslání vratitelného přeplatku se doporučuje daňové přiznání zpracovat správcem daně nejpozději 5 pracovních dnů před uplynutím lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku.

### Čl. 39

#### Prokázání nároku – doklady a jejich náležitosti

Nárok na vrácení daně se prokazuje evidencí o skutečné spotřebě LTO a dokladem o prodeji nebo interním dokladem.

<sup>18</sup> Viz stanovisko č. j. 29995/2021-900000-303.

## **Čl. 40**

### **Doklad o prodeji**

- 1) Na dokladu o prodeji, který je na žádost prodávající povinen vystavit nejpozději následující pracovní den po dni podání žádosti, musí být uvedeny tyto náležitosti:
  - a) obchodní firma nebo jméno, sídlo a daňové identifikační číslo prodávajícího,
  - b) obchodní firma nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo nebo datum narození kupujícího,
  - c) množství topných olejů v objemových jednotkách, jejich obchodní označení a kód nomenklatury,
  - d) sazba spotřební daně platná v den uvedení topných olejů do volného daňového oběhu,
  - e) výše spotřební daně celkem,
  - f) datum vystavení dokladu o prodeji,
  - g) číslo dokladu o prodeji.
  
- 2) Vzhledem k tomu, že LTO je nakoupen a dopravován před spotřebou, pak je nutné vystavit doklad dle § 51 odst. 2 zákona o spotřebních daních, podle kterého bude na dokladu uvedeno, že byl označován a obarven podle části páté zákona o spotřebních daních, kdy v praxi bude mít náležitosti dokladu dle § 5 odst. 3 zákona o spotřebních daních. Uvedení podmínky o označování a obarvení dle § 51 odst. 2 zákona o spotřebních daních se použije pouze na minerální oleje, které značkování a barvení podléhají. Při místním šetření tak stačí, aby byl předložen jeden doklad s náležitostmi dokladu § 5 odst. 3, § 51 odst. 2 a § 56 odst. 8 zákona o spotřebních daních.

## **Čl. 41**

### **Interní doklad**

Na interním dokladu musí být uvedeny tyto náležitosti:

- a) obchodní firma nebo jméno, sídlo a daňové identifikační číslo výrobce,
- b) množství topných olejů v objemových jednotkách, jejich obchodní označení a kód nomenklatury,
- c) sazba spotřební daně platná v den uvedení topných olejů do volného daňového oběhu,
- d) výše spotřební daně celkem,
- e) datum vystavení interního dokladu,
- f) číslo interního dokladu.

## ČÁST OSMÁ MÍSTNÍ ŠETŘENÍ

### Čl. 42

#### Provedení místního šetření

- 1) Správce daně by měl v průběhu místního šetření prověřit, zda daňový subjekt splňuje podmínky pro vrácení spotřební daně:
  - zejména, zda je uživatelem zařízení, které vyrábí teplo za použití výše uvedených minerálních olejů,
  - jak je zařízení uspořádáno,
  - jak jsou minerální oleje uskladněny,
  - jak je zjišťována spotřeba, tj. vyzvat daňový subjekt k předvedení způsobu měření spotřeby LTO, resp. stavu zásob LTO a zjistit tak aktuální stav množství LTO při místním šetření; na základě toho vznikne podkladový materiál pro kontrolu evidence z daného období a rovněž dojde ke zjištění, zda je tvrzenou metodou skutečně možné množství spotřebovaného LTO měřit<sup>19</sup>,
  - zda je v místě spotřeby vedena evidence v souladu s vyhláškou,
  - dále pak zajistit fotodokumentaci z místa spotřeby, zejména kotle, hořáku spolu se štítky, skladovacích nádrží, pokud je to možné zdokumentovat množství zůstatku,
  - zadokumentovat veškeré doklady a evidence, které jsou při místním šetření předloženy a případný způsob předávání podkladových údajů zástupci daňového subjektu,
  - prověřit, zda značkové a barvené minerální oleje nejsou používány pro pohon motorů, zda nedochází k přestupku dle § 135x odst. 2 písm. c) a d), tj. odebrat vzorek z nádrží strojů, popř. z motorových vozidel s provozem na motorovou naftu.
- 2) Zůstatek, který bude zaznamenán v místě spotřeby v den provedení místního šetření, je nutné porovnat se zůstatkem, který je uveden v evidenci za příslušné zdaňovací období.

---

<sup>19</sup> Právě pochybnost o způsobu měření spotřeby LTO je jedním z nejčastějších důvodů nepřiznání vratky SPD.



### **Čl. 43**

#### **Co kontrolovat v souvislosti s podáním daňového přiznání – „na co dávat pozor“**

- Doklady o prodeji musí obsahovat náležitosti předepsané zákonem o spotřebních daních.
- Dbát na kontrolu počátečních a konečných zůstatků.
- Všímat si neobvyklého nárůstu spotřeby, zejména v letních měsících.
- Kontrola spotřeby LTO s porovnáním údajů uvedených na štítku kotle, zjištěných při místních šetření.
- Kontrola zůstatku LTO v nádrži, zda odpovídá maximálním skladovacím kapacitám, např. při novém závozu LTO, tj. zda není v evidenci uveden vyšší zůstatek, než má daňový subjekt skladovací kapacitu.

## **ČÁST DEVÁTÁ ZÁVĚREČNÁ USTANOVENÍ**

### **Čl.44 Účinnost**

Tato MI nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2024.

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