

prokazatelné spotřeby LTO k výrobě tepla, a dokonce i k prokazatelnému nákupu LTO, velká část LTO mohla být zcela fiktivní.

- [REDACTED] zdaňovací období březen 2013 (plus dalších x následujících zdaňovacích období), původní DaP na vrácení spotřební daně 3.500.000 Kč jen za jediný březen 2013 podle § 56 ZSpD s přílohami vč. stovek zjevně cizích míst spotřeby LTO odběratelů – třetích osob (zpravidla majitelů rodinných domů atp.), kterým byl dodáván LTO. Skutkový stav zastírán „pronájmy“ topných zařízení daňovým subjektem vč. zajištění servisu a následnou fakturací dodávky tepla v GJ. Skutečnou spotřebu LTO ovládali „pronajímatelé“ (vlastníci) zařízení, kteří LTO přebírali, platili, následně zjišťovali a daňovému subjektu hlásili údajné zůstatky LTO.

K nejobvyklejším případům zjevně neoprávněného uplatňování nároků na vrácení spotřební daně podle § 56 ZSpD trvale patří právě případy, kdy daňový subjekt uplatňující nárok na vrácení spotřební daně teplo z LTO sám nevyrábí, tedy proces přeměny LTO na teplo nemá pod vlastní fyzickou kontrolou. Naopak se fyzické kontroly nad LTO vzdává jeho dodáním třetím osobám, a ten tak může být v budoucnu použit k jinému účelu než k výrobě tepla. Třetí osoby pak údajnou spotřebu LTO daňovému subjektu hlásí pro sestavení jeho evidence spotřeby LTO přikládáné k DaP, a skutkový stav svědčící proti nároku daňového subjektu je zastírán řadou různých skutečností – např. fakturami a smlouvami o dodávkách tepla (ve skutečnosti LTO) vč. provádění údržby zařízení a servisních prací, smlouvami o pronájmu koncových zařízení daňovému subjektu jako nájemci či naopak nájmem koncových zařízení odběratelům, apod. Průkaznost evidence spotřeby daňového subjektu může vyvracet řada zjištění dokládajících uvedenou skutečnost (fyzické ovládání spotřeby LTO třetími osobami), např. vlastní znění smluv o nájmu zařízení či dodávkách „tepla“ vč. smluvní povinnosti hlásit zůstatky „pronajímateli“ topného zařízení, stáček lístky LTO potvrzované konečnými spotřebiteli, hrazení dodaného LTO a jeho fakturace před budoucí možnou výrobou tepla, fingování dodávky tepla na fakturách ve stejných cenách jako dodaný LTO, atp.

Právní úprava podpořená judikaturou je jasná. Daňový subjekt v plném rozsahu tíží břemeno tvrzení i důkazní břemeno ve vztahu k uplatňovanému benefitu poskytnutému zákonem,¹ tedy k nákupu i ke spotřebě LTO pro osvobozený účel. Nárok na vrácení spotřební daně může daňovému subjektu vzniknout jen v případě, že **proces přeměny LTO na teplo (spotřebu LTO k výrobě tepla) má v čase a místě této činnosti sám pod fyzickou kontrolou**, tedy jen pokud fakticky ovládá vlastní spotřebu LTO a teplo z něj vyrábí sám vlastní obsluhou konkrétního topného zařízení.² Jen pak může daňový subjekt dostat zákonu, již rubrika § 56 ZSpD (*Vracení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla*) odkazuje na vrácení spotřební daně toliko těm osobám, které LTO pro osvobozený účel samy užívají. I podle § 56 odst. 1 ZSpD nárok na vrácení daně vzniká jen těm osobám, které LTO nakoupily za cenu včetně daně a které byly *jimi* prokazatelně použity pro výrobu tepla (nikoli tedy osobami jinými). Jen tehdy – ve vztahu ke *své* skutečné spotřebě LTO – může daňový

¹ K rozložení důkazního břemene při uplatňovaném nároku na vrácení spotřební daně v doměřovacím řízení srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009-65, in: www.nssoud.cz.

² K nezbytné totožnosti osoby nárokovající vrácení spotřební daně podle § 56 ZSpD a používající minerální oleje pro výrobu tepla srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, in: www.nssoud.cz.

subjekt vytvářet *průkaznou* evidenci vlastní skutečné spotřeby LTO pro výrobu tepla,³ která slouží jako primární důkazní prostředek k unesení důkazního břemene daňového subjektu ve vztahu ke skutečné a prokazatelné spotřebě LTO pro osvobozený účel. Podpůrně lze odkázat i na § 56 odst. 5 ZSpD, podle kterého nárok na vrácení daně vzniká *dnem spotřeby* LTO pro výrobu tepla – až dnem skutečné spotřeby, a tedy nikoli daňovému subjektu, který v této době již LTO fyzicky neovládá, nemá jej ve své detenci a nerozhoduje o skutečném osvobozeném či neosvobozeném účelu použití LTO (např. pohon motorů, výroba elektrické energie, další prodej). Jakmile daňový subjekt *průkaznou* evidenci spotřeby vést nemůže proto, že se fyzické kontroly nad LTO vzdal jeho dodáním třetí osobě, a evidenci sestavuje např. jen podle distančního hlášení zůstatků třetí osobou, důkazní břemeno nemůže unést a je jedno, jak konkrétně jím sestavená předložená evidence spotřeby vypadá, neboť je bez důkazní hodnoty.

[Redacted text block consisting of multiple horizontal black bars]

S ohledem na závažnost této části daňové problematiky a její fiskální dopad je tato informace předávána k přijetí příslušných opatření přímo ředitelům všech celních úřadů, a to bez zbytečného odkladu.

plk. Mgr. Lubomír Kučera
ředitel odboru
odbor 30 – Právní
Generální ředitelství cel

³ Srov. také dikci *prokazatelně* použitých, *skutečná* spotřeba ve vyhlášce MF č. 413/2003 Sb., vydané v návaznosti na § 56 odst. 12 ZSpD, zejm. název a § 1 a § 2 odst. 1 vyhlášky.

