



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Michala Bobka a Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: **Ing. P. B.**, zast. Mgr. Martinem Kolářem, advokátem se sídlem Na Vinici 1227/32, Děčín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 3. 2021, č. j. 17201/2021-900000-319, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 10. 2. 2022, č. j. 10 Af 9/2021 - 46,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci a předchozí průběh řízení**

[1] Žalobce požádal o vrácení daně ze spotřebovaného minerálního oleje k výrobě tepla podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), a to za zdaňovací období březen 2020 a duben 2020. Za zdaňovací období březen 2020 konkrétně deklaroval spotřebu v množství 0,15 tisíc litrů, jež odpovídá částce daně ve výši 1 544 Kč. Za zdaňovací období duben 2020 poté deklaroval spotřebu v množství 0,05 tisíc litrů, odpovídající částce 515 Kč předmětné daně. Přílohu přiznání tvořila kopie dokladu o prodeji extra lehkého topného oleje (dále též jen „LTO“) v množství 2 442 litrů s uvedením výše spotřební daně celkem 26 739,90 Kč a Evidence o nákupu a spotřebě

topných olejů za uvedená zdaňovací období, v níž byl uveden zůstatek a spotřeba LTO v litrech.

[2] Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad“) provedl již v prosinci 2019 místní šetření, ve kterém zjistil, že topné zařízení žalobce není vybaveno žádným měřicím zařízením, na jehož základě by bylo možné určit množství spotřebovaného LTO s přesností na jednotky litrů. Stav v nádrži (2 560 litrů LTO) neodpovídal stavu uvedenému v evidenci (2 200 litrů LTO). Mimo jiné s ohledem na tato zjištění zaslal žalobci k jeho přiznání za zdaňovací období březen 2020 výzvu k odstranění pochybností, v níž se dotázal, jakým způsobem je prováděno měření spotřeby LTO pro výrobu tepla. Z místního šetření totiž s ohledem na absenci měřicího zařízení, nepravidelný tvar nádrže (nádrže s prolisy) a vyjádření daňového subjektu o způsobu zjišťování spotřeby LTO, bylo zřejmé, že skutečná spotřeba nebyla zjišťována na základě prokazatelného a přesného měření, nýbrž přibližným odhadem. Ve vztahu ke zdaňovacímu období duben 2020 vznikly pochybnosti i o průkaznosti předložené evidence, konkrétně jakým způsobem, na základě, jakých podkladů, kde a kým je tato evidence ve skutečnosti vytvářena a vedena.

[3] Celní úřad dospěl k závěru, že žalobce vznesené pochybnosti nevyvrátil. Rozhodnutími ze dne 9. 9. 2020, č. j. 644904/2020-510000-31, a ze dne 1. 10. 2020, č. j. 688184/2020-510000-31, proto žalobci vyměřil nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za obě zdaňovací období ve výši 0 Kč. Svá rozhodnutí odůvodnil tím, že žalobce nedoložil tvrzenou certifikaci měření ani litrovací tabulku výrobce k nádrži. Neprokázal tak skutečnou spotřebu topného oleje, jak vyžaduje vyhláška Ministerstva financí 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 (dále jen „vyhláška MF“). Žalobce tedy neunesl své důkazní břemeno ohledně vlastního tvrzení o skutečně spotřebovaném množství LTO.

[4] Žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 3. 2021, č. j. 17201/2021-900000-319, potvrdil obě rozhodnutí celního úřadu a zamítl odvolání žalobce. Ke sporné otázce – přesnosti měření spotřeby LTO – zejména uvedl, že žalobce nepředložil žádné podklady, jež by bylo možné hodnotit. K nádržím s LTO žalobce nepředložil žádnou litrovací tabulku nebo převodník, ani nevytvořil vlastní objektivní litrovací tabulku. Původní podkladová evidence je navíc nepřezkoumatelná z toho důvodu, že žalobce změřené výšky hladiny LTO v nádržích neevidoval v centimetrech, nýbrž v litrech. Požadované údaje přitom žalobce nepředložil ani k výzvě žalovaného. Nešlo proto ověřit správnost jeho podkladů.

[5] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“). Odkázal v ní na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019 - 41, č. 123/2021 Sb., dle něhož lze množství skutečně spotřebovaného LTO prokázat rovněž kvalifikovaným výpočtem, je-li proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Úvaha o tom, že žalobce musel evidovat hladinu LTO v centimetrech, je nepřiměřeně formalistická a věcně nesprávná. V řízení bylo prokázáno, že žalobce pro přepočítání objemu LTO z naměřené výše hladiny používal jednoduchý koeficient, kdy na každý naměřený centimetr hladiny nad stavoznakem přiřazoval příslušný objem v litrech. Tuto metodiku

pokračování

mu přitom nabídl přímo správce daně v rámci provedeného místního šetření. Z údajů o objemu v litrech lze za pomoci daného koeficientu jednoduše vypočítat naměřenou výšku. Pokud by tedy v evidenci figurovaly rovněž údaje o výši hladiny, nic by to v průkaznosti evidence nepřidalo, neboť se jedná o údaj, který lze z evidence získat prostým přepočtem přes stanovený koeficient. Pokud žalovaný na uvedení údaje o naměřené výšce hladiny trval, měl žalobci uložit plnění tzv. zatímní povinnosti dle § 97 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“).

[6] Městský soud rozsudkem ze dne 10. 2. 2022, č. j. 10 Af 9/2021 - 46, žalobu zamítl. Zdůraznil, že správci daně žalobce opakovaně vyzývali, aby předložil vstupní údaje a další dokumentaci o způsobu a průběhu měření spotřeby LTO tak, aby toto měření bylo podložené a přezkoumatelné. Byl to právě žalobce, kdo měl prokázat skutečnou spotřebu LTO. Ke svému měření však navzdory uvedeným výzvám nepředložil vstupní údaje, podle kterých dospěl k výši uplatňovaného nároku tak, aby tato spotřeba byla ověřitelná. O kvalifikovaný výpočet se tak nejedná, neboť žalobce nepředložil žádné objektivní a prokazatelné podklady k posouzení skutečné spotřeby. Argumentace žalobce se týká pouze popisu postupu při odečtech, nijak však nebylo prokázáno, jak k těmto odečtům žalobce skutečně dospěl (např. předložením průběžných záznamů o výškách, litrovací tabulky atd.). Nelze bez dalšího přijmout toliko údaj o objemu zůstatku LTO v litrech bez vazby na postup, kterým žalobce k této hodnotě dospěl. V takovém případě se jedná pouze o údaj tvrzený žalobcem, který nelze zpětně přezkoumat a o němž nelze provést dodatečnou kontrolu měření spotřeby. Žalovaný tak neměl k dispozici podklady pro ověření žalobcem tvrzeného postupu. Z tohoto důvodu se poté nejedná ani o otázku změny zavedené správní praxe či legitimního očekávání, nýbrž o prokázání postupu, který žalobce vedl k odečtu spotřeby v daném zdaňovacím období. Tento postup žalobce neprokázal.

## II. Kasační stížnost žalobce, vyjádření žalovaného a replika žalobce

[7] Proti rozsudku městského soudu podal žalobce (stěžovatel) kasační stížnost, kterou zpochybňuje správnost právního posouzení městského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Navrhuje, aby NSS zrušil napadený rozsudek a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. Rovněž požaduje, aby mu soud přiznal náhradu nákladů řízení.

[8] V kasační stížnosti stěžovatel odkázal na rozsudky NSS ze dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 308/2019 - 38, ze dne 31. 3. 2021, č. j. 10 Afs 293/2019 - 54, a ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019 - 41. Uvedl, že v souladu s posledně citovaným rozsudkem provedl výpočet spotřeby topných olejů na základě údajů objektivních a prokazatelných.

[9] Výpočet spotřebovaného množství LTO je podle jeho názoru bezesporu možné považovat za objektivní, jelikož údaje byly získány procesem měření hladiny LTO v nádrži topného zařízení a následným přepočtem naměřené hladiny LTO na objem LTO v nádrži dle koeficientu, který byl správci daně i žalovanému sdělen. Nejednalo se tudíž o žádný libovolný či ničím nepodložený odhad.

[10] Evidenci žalobce lze považovat také za prokazatelnou, neboť správci daně umožňovala zpětnou ověřitelnost správnosti vykazovaných údajů. Stěžovatel zdůraznil, že sdělil koeficient, který používal k přepočtu množství spotřebovaného LTO z naměřené hladiny. Jednalo se o koeficient, který při místním šetření použili i správci daně. Tento koeficient nebyl stanoven libovolně, ale vyjadřoval výpočet množství LTO v nádrži z naměřené hladiny. Počáteční stav hladiny, od níž žalobce své výpočty odvozoval, byl správci daně rovněž znám. Pro správce daně proto neměl být problém zpětně dopočítat z údaje o množství spotřebovaného LTO údaj o výšce naměřené hladiny. Pokud byl výpočet množství spotřebovaného LTO proveden jako násobek určeného koeficientu a zjištěné výšky hladiny, logicky lze v „opačném směru“ z množství spotřebovaného LTO dopočítat tomu odpovídající změnu hladiny v nádrži (na základě vydělení množství spotřebovaného LTO určeným koeficientem). Výška naměřené hladiny je tedy při znalosti přepočtového koeficientu v množství spotřebovaného LTO implicitně obsažena.

[11] Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout. Ve vyjádření uvedl, že nešlo jen o evidování výšky hladiny topných olejů, pomocí které zjišťoval stěžovatel objem spotřebovaných topných olejů, ale o podklady jeho výpočtu, které pro přiznání nároku musel stěžovatel evidovat a ke svému tvrzení o nároku je správci daně poskytnout, obzvláště pak k jeho výzvám. Těmito podklady jsou samy nástroje výpočtu, které stěžovatel použil. Stěžovatel však přepočet měrných hodnot (centimetry na litry dle stavu nádrže) nedoložil. Správce daně v takové situaci nemá jak kvalifikovaně ověřit, že uplatněný měsíční nárok je založen na zákonem vyžadované „skutečné spotřebě“. I dle odkazovaného rozsudku č. j. 1 Afs 289/2019 - 41 musí být kvalifikovaný výpočet založen na prokazatelných vstupních údajích. Závěrem žalovaný poukázal, že zmocněnec stěžovatele ve správním řízení zastupuje velké množství daňových subjektů v různých řízeních před správci daně. Zmocněnec v některých věcech předložil podklady pro výpočet a tím dosáhl na vrácení daně. To však není případ stěžovatele, který v řízení neunesl důkazní břemeno.

[12] V replice stěžovatel poukázal na případy, v nichž i za stejných skutkových zjištění (měření spotřeby LTO v centimetrech a její přepočet na litry) došlo v minulosti k přiznání nároku na vrácení daně, k čemuž doložil podklady. Míra přesnosti měření se v těchto případech měla pohybovat v rozmezí i (více či méně než) 50 litrů.

### III. Právní posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] NSS shledal, že kasační stížnost je přípustná. Byla podána osobou oprávněnou, ve lhůtě dle § 106 odst. 2 s. ř. s. Napadený rozsudek proto NSS přezkoumal v rozsahu a z důvodů vymezených stěžovatelem v kasační stížnosti. Přihlížel při tom k případným vadám, které je povinen zkoumat z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost **není** důvodná.

[15] Podstatou projednávané věci je otázka, zda stěžovatel jako daňový subjekt uplatňující nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů spotřebovaných na výrobu tepla ve smyslu § 56 zákona o spotřebních daních unesl v konkrétní věci důkazní břemeno ohledně prokázání *skutečné spotřeby LTO* k výrobě tepla podle § 2 odst. 1 vyhlášky MF.

pokračování

Stěžovatel je přesvědčen, že jím vedená evidence o skutečné spotřebě a údaje poskytnuté správci daně umožňovaly množství spotřebovaného LTO zpětně zkontrolovat. Naopak podle správních orgánů i městského soudu to možné nebylo, a tudíž stěžovatel své důkazní břemeno neunesl.

[16] Hned na úvod je třeba uvést, že k otázce prokazování skutečné spotřeby LTO pro účely žádosti o vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních již existuje judikatura správních soudů. Z ní plyne, že zákon o spotřebních daních ani vyhláška MF, která stanovuje způsob a podmínky vedení evidence o spotřebě LTO (srov. § 56 odst. 12 zákona o spotřebních daních), nezakazují měřit spotřebu LTO nepřímou metodou. Nemůže se však jednat o libovolný a nijak nepodložený odhad spotřeby. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019 - 41, č. 4192/2021 Sb.: „*množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje pro výrobu tepla podle § 56 zákona o spotřebních daních a § 2 odst. 1 vyhlášky [MF] lze prokázat rovněž kvalifikovaným výpočtem, je-li proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů* [podtržení doplněno NSS].“

[17] Nepřímou metodu zjišťování spotřeby LTO použil i stěžovatel v nyní projednávané věci. Z obsahu správního spisu plyne, že stěžovatel skladuje LTO ve čtyřech vzájemně propojených nádržích s celkovým objemem 3 000 litrů (každá z nádrží má objem 750 litrů). Nádrže jsou nepravidelného tvaru (nádrž s prolisy). Nádrž, na které žalobce provádí měření zůstatku LTO k jednotlivým zdaňovacím obdobím, je opatřena ryskami v hladině 500 a 750 litrů a v horní hranici plné nádrže. Spotřebu LTO tudíž žalobce zjišťoval tak, že za pomoci metru změřil výšku hladiny v poloprůhledné nádrži vždy na začátku a na konci zdaňovacího období. Takto zjištěný rozdíl poté stěžovatel převedl na objem za použití koeficientu 1 cm = 5 litrů LTO na jednu nádobu (tento koeficient použil i celní úřad při místním šetření v roce 2019 a má odpovídat poměru objemu nádrže mezi ryskami na nádrži v hladině 500 a 750 litrů k naměřené výšce mezi těmito ryskami v délce 50 cm), a to tak, že na každý naměřený centimetr hladiny přiřazoval příslušný objem v litrech. V evidenci poté stěžovatel za každé zdaňovací období zaznamenával výši konečného zůstatku a spotřebu LTO v litrech. Výšku naměřených hladin neevidoval.

[18] Městský soud dospěl ve shodě s žalovaným k závěru, že stěžovatel se omezil pouze na popis postupu při odečtech, nedodal však žádné *vstupní podklady*, které by umožňovaly ověřit jím deklarovanou skutečnou spotřebu a správnost zvoleného postupu, např. záznamy o výškách hladiny za předmětná období, litrovací tabulky k nádržím atp. (bod [43] napadeného rozsudku).

[19] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že údaje, dle nichž provedl výpočet spotřeby LTO (zaznamenané údaje v litrech a použitý koeficient 1 cm = 5 litrů na jednu nádobu, který získal od žalovaného při místním šetření v roce 2019), je možné považovat za údaje *objektivní a prokazatelné* ve smyslu rozsudku NSS č. j. 1 Afs 289/2019 - 41. Podle jeho názoru je výška naměřené hladiny při znalosti přepočtového koeficientu v množství spotřebovaného LTO implicitně obsažena.

[20] Stěžovateli lze přisvědčit, že vedení evidence o skutečné spotřebě v litrech, aniž by byly zaznamenávány údaje o naměřené výšce hladin, ještě *samo o sobě* neznamená, že je

zvolený způsob měření spotřebovaného LTO neprůkazný. Jak NSS potvrdil v rozsudku ze dne 16. 6. 2023, č. j. 2 Afs 72/2022 - 63, „i v případě, že stěžovatel neevidoval údaj o výšce hladiny v nádrži, bylo možné tuto hodnotu zpětně vypočítat na základě ostatních zaznamenaných ukazatelů (resp. objemu oleje v nádrži a převodního koeficientu 10,57 l/cm). Podílem objemu zůstatku minerálního oleje v nádrži a stěžovatelova koeficientu lze dospět k výšce hladiny, kterou stěžovatel změřil a použil pro svůj výpočet (byť nesprávný – vycházející z domněle pravidelného tvaru nádrže). Na základě zjištění výšky hladiny je pak možné vypočítat množství odebraného minerálního oleje za pomoci převodní tabulky zohledňující nepravidelný tvar skladovací nádrže. Tuto možnost ostatně připustil i žalovaný, jemuž v takovém postupu bránil pouze fakt, že stěžovatel nezaznamenal výšku hladiny v nádrži. ... Ačkoli tedy stěžovatelova evidence spotřebovaného množství LTO při výrobě tepla mohla být přesnější v tom smyslu, že by stěžovatel zaznamenával také údaj o výšce hladiny, neznamená to, že evidenci, kterou vedl, nebyl schopen unést své důkazní břemeno. Stěžovatelovu evidenci nebylo možné označit jako libovolný a nijak nepodložený odhad spotřeby (srov. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 289/2019 - 41, bod 52).“

[21] Závěr o dostatečné průkaznosti evidence o skutečné spotřebě, ke kterému NSS dospěl v rozsudku č. j. 2 Afs 72/2022 - 63, však nelze na projednávaný případ vztáhnout. V citované věci totiž NSS svůj závěr vystavěl na třech klíčových skutkových zjištěních: i.) žalobce evidoval spotřebu pouze v litrech, ii.) pro přepočítání naměřené výšky na litry použil logický (byť ne zcela přesný) koeficient, a iii.) nepřesnost výpočtu zapříčiněnou nepravidelností nádoby, v níž je LTO skladován, lze odstranit pomocí převodní tabulky (v daném případě litrovací tabulky výrobce nádrže), kterou stěžovatel správním orgánům poskytl (srov. bod [5] uvedeného rozsudku).

[22] Skutkové okolnosti nejsou v projednávané věci shodné. Shodná jsou pouze první dvě skutková východiska, tj. evidence spotřeby v litrech a použití koeficientu pro přepočítání naměřené výšky hladiny na litry (v tomto případě vypočteného za pomoci rysek manuálně zaznačených na nádobě).

[23] Tyto stěžovatelem poskytnuté údaje by bylo možné považovat za dostatečně přesné a průkazné v případě, pokud by skladovací nádrž měla *ideální tvar*. Zvolený koeficient (1 cm = 5 litrů na jednu nádobu) byl totiž vypočten na základě naměřené délky mezi uvedenými ryskami ve vzdálenosti 50 cm. Údaj o stavu LTO na začátku zdaňovacího období navíc vždy odpovídá údaji o stavu LTO za zdaňovací období předcházející. V tomto směru by tak bylo možné souhlasit se stěžovatelem, že údaj o naměřené výšce hladiny v centimetrech by nebyl pro ověření správnosti metody výpočtu spotřebovaného LTO nutný, neboť je dopočitatelný vzhledem k ostatním zaznamenaným údajům (právě spotřebě v litrech a použitému přepočtovému koeficientu).

[24] Problém stěžovatelova výpočtu nicméně spočívá v tom, že zvolený koeficient rozkládá objem topného oleje lineárně na výšku nádrže, aniž by zohlednil její zakřivení a prolisy (obdobně srov. rozsudek NSS č. j. 2 Afs 72/2022 - 63, bod [14]). Skutečnost, že stěžovatel koeficient vypočítal za pomoci rysek v hladině 500 litrů a 750 litrů, označených přímo na skladovací nádobě, přitom není bez dalšího dostačující. NSS ve správním spise (konkrétně z fotografií pořízených v rámci místního šetření v roce 2019) ověřil, že nádoba, v níž stěžovatel topný olej skladuje, je zakřivená a obsahuje

pokračování

přínejmenším pět prolisů, které jsou od sebe umístěny v různé vzdálenosti. Zvolený koeficient proto není přesný, nýbrž orientační. Oproti věci, v níž NSS vydal rozsudek č. j. 2 Afs 72/2022 - 63, přitom stěžovatel navzdory opakovaným výzvám správních orgánů (jak v rámci prvostupňového, tak odvolacího řízení) nedoložil žádné přepočtové tabulky (např. litrovací tabulku výrobce nádrže), či jiné nástroje, která by správním orgánům umožnily tuto nepravidelnost skladovací nádoby zohlednit.

[25] NSS zdůrazňuje, že evidenci o skutečné spotřebě LTO je nutné vést takovým způsobem, který bude dostatečně *průkazný*. Ustanovení § 56 zákona o spotřebních daních a vyhláška MF totiž vyžaduje „prokazatelné“ využití LTO na výrobu tepla. Subjekt daně, který žádá o vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních, si proto musí nastavit takový systém měření spotřeby topného oleje, aby dostal svému důkaznímu břemenu, které na něj v obecné rovině klade § 92 odst. 3 daňového řádu. Pokud nezvolí měření prostřednictvím certifikovaného měřidla, nýbrž nepřímou metodu výpočtu spotřeby na základě jiných vstupních údajů, musí správním orgánům předložit dostatečné údaje a podklady, které umožní ověřit, zda je takto zvolený způsob výpočtu skutečné spotřeby správný.

[26] Tak tomu bylo z výše uvedených důvodů v rozsudku č. j. 2 Afs 72/2022 - 63, nikoli však již v nyní projednávané věci. S ohledem na podklady, které stěžovatel ve správním řízení předložil, však přesnost a správnost tohoto výpočtu nelze ověřit. Je tomu tak z důvodu, že stěžovatel nedoložil žádnou přepočtovou tabulku (např. litrovací tabulku výrobce nádrže), ani jiný ověřitelný způsob, který by umožnil zohlednit nepravidelnost skladovací nádoby. Ačkoli rysky na nádrži v hladinách 500 a 750 litrů mohou být pomůckou v rámci měření, samy o sobě k prokazatelnému výpočtu spotřebovaného množství LTO nestačí, jelikož nezohledňují nepravidelnost skladovací nádrže s prolisy. Nelze proto přisvědčit stěžovateli, že údaje, které poskytl správcům daně (spotřeba v litrech a zvolený přepočtový koeficient), umožňovaly zpětnou ověřitelnost správnosti jeho výpočtu, a tudíž že byly prokazatelné.

[27] NSS naopak souhlasí s městským soudem a žalovaným, že stěžovatel v nyní projednávané věci nedoložil podklady, které by umožnily správním orgánům ověřit postup stěžovatele při odečtech spotřebovaného LTO. Bez nástrojů umožňujících zohlednit nepravidelnost skladovací nádrže se jedná pouze o odhad spotřeby. Vzhledem k neprokázanému významu (resp. hloubce) jednotlivých prolisů a nepravidelnosti skladovací nádoby navíc není dopočitatelná ani přibližná přesnost tohoto odhadu. NSS přitom opětovně připomíná, že k poskytnutí průkazných podkladů měl stěžovatel ve správním řízení dostatečnou příležitost, kterou mu dal nejen prvostupňový správní orgán, ale především žalovaný, který k tomu stěžovatele vyzval dne 19. 2. 2021.

[28] NSS si je vědom, že způsob výpočtu za využití přepočtového koeficientu 1 cm = 5 litrů na jednu skladovací nádobu použil sám celní úřad při místním šetření v roce 2019. Z protokolu o místním šetření, který je obsažen ve správním spise, je nicméně zřejmé, že záměrem nebylo stanovit přesnou metodu měření stavu topného oleje ve skladovací nádrži, nýbrž ověřit správnost stěžovatelem deklarované množství alespoň nějakým způsobem. Zjištěna přitom byla podstatná odchylka ve výši stovek litrů (konkrétně bylo tímto způsobem naměřeno 2 560 litrů namísto 2 200 litrů uvedených v evidenci). Lze proto

souhlasit se závěrem městského soudu, že toto měření bylo pouze orientační, a tudíž nelze hovořit ani o zavedení správní praxe či o postupu stanoveném správcem daně (bod [38] napadeného rozsudku). Využití určité metody odhadu množství LTO v nádrži během místního šetření nezavazuje stěžovatele povinnosti prokázat skutečnou potřebu topného oleje, a za tím účelem doložit nezbytné podklady, které umožní jeho postup a přesnost kvalifikovaného výpočtu ověřit.

[29] Z výše uvedených důvodů NSS neshledal jako důvodné námitky stěžovatele týkající se vedení evidence spotřeby na základě prokazatelných údajů. V kontextu skutkových okolností nyní projednávané věci, zejména s ohledem na nepravidelnost skladovací nádrže s prolisy a absenci předložení jakéhokoli ověřitelného nástroje, jenž by umožnil tuto nepravidelnost zohlednit (např. přepočtové tabulky nádrže), se NSS naopak ztotožnil se závěrem žalovaného a městského soudu, tedy že stěžovatel v řízení *nepředložil prokazatelné údaje* týkající se skutečné spotřeby LTO, které umožňují správnost jím zvoleného postupu při výpočtu skutečné spotřeby ověřit.

[30] Pro úplnost NSS dodává, že právě uvedený závěr v žádném případě *neznamená*, že na subjekty, které žádají o vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních s využitím kvalifikovaného výpočtu, má být kladen požadavek na prokázání spotřebovaného množství LTO *s absolutní přesností*. Jak správně připomněl NSS v již citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 72/2022 - 63, při správě daní je třeba šetřit práva daňových subjektů. Ostatně i žalovaný na str. 9 napadeného rozhodnutí připustil, že je akceptovatelná nepřesnost měření v řádech jednotek litrů. Klíčové však je, aby kvalifikovaný výpočet byl učiněn na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 289/2019 - 41). Pokud je skladovací nádrž nepravidelná, musí stěžovatel předložit podklady (např. právě litrovací tabulkou výrobce nádrže), jež umožní ověřit zohlednění této nepravidelnosti, a tudíž i zvolený postup při měření. Žádný takový podklad však stěžovatel v nyní projednávané věci ani na výzvy správních orgánů v řízení nepředložil.

[31] NSS neshledal přílehlavé ani poukazy stěžovatele na jiná řízení vedená s jinými subjekty, v nichž měl žalovaný za stejných skutkových okolností vratku spotřební daně přiznat, což má ukazovat na jeho správní praxi, kdy pro osvobození postačovala evidence spotřebovaného objemu topných olejů. Stěžovatel poukazoval, že v těchto případech se míra přesnosti měření pohybovala i v rozmezí 50 litrů. Jak nicméně zdůraznil již městský soud v bodě [43] napadeného rozsudku, předmětem sporu v nyní projednávané věci je prokázání *postupu*, který žalobce vedl k odečtu spotřeby LTO, nikoli otázka změny zavedené praxe či legitimního očekávání. S tímto závěrem stěžovatel v kasační stížnosti nijak výslovně nepolemizuje. Prokazatelnost konkrétních údajů přitom závisí na skutkových okolnostech každé konkrétní věci. Zda se skutečně jednalo o stejné skutkové okolnosti, pokud jde o otázku prokazatelnosti podkladů (a nikoli pouze zvolené metody výpočtu), navíc nelze z dokumentů předložených stěžovatelem zjistit. Naopak např. z protokolu z jednání č. j. 20518-2/2020-620000-31 ze dne 25. 2. 2020, který stěžovatel doložil, plyne, že kontrolovaný subjekt v daném řízení prováděl měření právě za pomoci litrovací tabulky.

pokračování

#### IV. Závěr a náklady řízení

[32] Na základě výše uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody kasační stížnosti. Proto ji postupem podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl (výrok I. tohoto rozsudku).

[33] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v řízení nebyl úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II. tohoto rozsudku). Žalovaný měl ve věci plný úspěch, avšak nevznikly mu žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal (výrok III. tohoto rozsudku).

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. září 2023

Lenka Kaniová  
předsedkyně senátu