



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Bursíkové, soudce Richarda Galise a soudkyně Martiny Kotouček Mikoláškové ve věci

žalobkyně: **GEOSAN GROUP a.s.**, IČO: 28169522  
sídlem U Nemocnice 430, Kolín  
zastoupená daňovou poradkyní DPE servis a.s., IČO: 25927388  
sídlem Křemencova 178/10, Praha 1

proti  
žalovanému: **Generální ředitelství cel**  
sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 4. 2021, č. j. 3916-6/2021-900000-319,

**takto:**

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

**Odůvodnění:**

**Vymezení věci**

1. Žalobkyně uplatnila v daňových přiznáních za zdaňovací období měsíců leden, únor a březen 2018 nárok na vrácení spotřební daně z minerálních (topných) olejů použitých pro výrobu tepla ve výši 151 852 Kč (za 14 731 litrů spotřebovaného topného oleje), 233 182 Kč (za 22 661 litrů spotřebovaného topného oleje) a 107 696 Kč (za 10 466 litrů spotřebovaného topného oleje). Topné oleje žalobkyně spotřebovávala v lednu 2018 na stavbách ve Vysokém

Mýtě, Uherském Hradišti a Čimelicích a v únoru a březnu 2018 na stavbách v Uherském Hradišti a Čimelicích.

2. Celní úřad pro Středočeský kraj (dále jen „celní úřad“) platebními výměry ze dne 6. 11. 2020, č. j. 434555/2020-610000-32.2, č. j. 434801/2020-610000-32.2, a č. j. 434809/2020-610000-32.2 (dále jen „platební výměry“), žalobkyni ve všech třech případech stanovil nárok na vrácení spotřební daně ve výši 0 Kč.
3. Rozhodnutím označeným v záhlaví (dále jen „napadené rozhodnutí“) žalovaný potvrdil platební výměry a zamítl odvolání žalobkyně.
4. Napadené rozhodnutí žalovaný odůvodnil tím, že povinností žalobkyně bylo prokázat nárok na vrácení spotřební daně, včetně skutečné spotřeby topného oleje pro výrobu tepla. K tomu byla povinna vést bezvadnou a průkaznou evidenci o spotřebě topného oleje podle § 56 odst. 7 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, která musí vypovídat o skutečném měřeném množství topného oleje, které vstupovalo do jednotlivých zařízení na výrobu tepla. Evidenci spotřeby nelze založit na nepodložených výpočtech či odhadech. Žalobkyně evidenci spotřeby v Uherském Hradišti a Vysokém Mýtě nezakládala na měřeném množství topného oleje, ale na údajích o průměrné spotřebě topného oleje topným zařízením a počtu hodin provozu, které na první pohled neodpovídaly skutečnosti. U evidence spotřeby v Čimelicích pak žalobkyně údaje o měření nepřípustně zaokrouhlovala.
5. Nárok se v daňovém přiznání uplatňuje v litrech, a proto by ve stejných jednotkách měla být vedena i evidence spotřeby. Je-li užitá metoda měření spotřeby prostřednictvím výšky hladiny topného oleje v nádrži (která se převede na litry a spotřeba je stanovena dopočítáním rozdílů), musí evidence zachytit měřené údaje v metrických jednotkách. Nelze evidovat až údaje v litrech. Taková evidence není průkazná, neboť ji správce daně nemůže ověřit. Žalobkyně však měřenou výšku hladiny nikdy neevidovala a evidenci spotřeby vedla přímo v litrech.
6. Celní úřad podle žalovaného dále u místa spotřeby v Čimelicích výpočtem zjistil, že pokud by vycházel z údajů o naskladnění a spotřebě topného oleje dle evidence spotřeby za leden 2018 a současně ze stavu o konečném zůstatku topného oleje v nádržích ke dni 31. 12. 2017, došlo by u některých ze čtyř nádrží k překročení jejich objemu či naopak k zápornému zůstatku. Rozdíly oproti evidenci spotřeby vedené žalobkyní byly +159 litrů, -328 litrů +194 litrů a -25 litrů. Ty se následně promítly i do dalších měsíců. Nelze je vysvětlit ani růstem či poklesem objemu topného oleje v důsledku změn teploty či dalšími, nepodloženými okolnostmi uváděnými žalobkyní (rozlévání, nerovnosti na dně nádrže, vytápění přes noc, chyba obsluhy atp.).
7. V Čimelicích kromě toho docházelo k zaokrouhlování spotřebovaného topného oleje na 5 litrů v rozporu s § 1 vyhlášky 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 o evidenci“), podle které se v daňovém přiznání uvádí množství spotřebovaného topného oleje v 1 000 litrech zaokrouhlené na tisíce, tedy na litry. Zaokrouhloval se také čas spotřeby na celé desítky minut, resp. půlhodiny. Evidence spotřeby ani neobsahovala údaje o změřené výšce hladiny topného oleje.
8. Bylo rovněž prokázáno, že v Uherském Hradišti a Vysokém Mýtě žalobkyně nezjišťovala spotřebu topného oleje měřením hladiny, ale výpočtem na základě počtu hodin provozu

topného zařízení a průměrné hodinové spotřeby. Evidované údaje o spotřebě totiž přesně odpovídaly násobku hodin provozu a průměrné spotřeby topného zařízení za jednu hodinu. Žalobkyně v průběhu řízení měnila svá tvrzení, neboť nejprve uváděla, že vycházela z pomocných výpočtů, které se ověřovaly měřením. Svědci následně vypověděli, že stav topného oleje se zjišťoval měřením metrem nebo měrnou tyčí, avšak někteří z nich také uvedli, že byly prováděny výpočty spotřeby podle doby provozu a průměrné spotřeby. Nyní žalobkyně tvrdí, že probíhalo měření. Způsob měření hladiny popsany svědky navíc neodpovídal údajům v evidencích spotřeby, neboť použité měrné tyče nebyly natolik přesné, aby jimi bylo možné zjistit spotřebu topného oleje s přesností na setiny litrů tak, jak byla uvedena v evidencích. Svědek B. také přiznal, že doba provozu topného zařízení byla zaokrouhlována na celé hodiny. Celní úřad na základě jeho výpovědi neusoudil, že by byla skutečná spotřeba pouze odhadována. Pochybnosti o tom, že byla měřena hladina topného oleje, vyvolávala i nelineární spotřeba topného zařízení TA 40. Žádný ze svědků se ani okrajem nezmínil o použití převodních tabulek pro převod metrických hodnot na objemové, což je významná skutečnost.

9. V projednávané věci konečně nelze aplikovat závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 31. 3. 2021, č. j. 10 Afs 293/2019 – 54. Nebyly totiž splněny podmínky, které zde NSS formuloval, neboť žalobkyně zaokrouhlovala množství denně spotřebovaného topného oleje i dobu provozu topných zařízení. Svědkové B., Š. a K. sice vypověděli, že doba provozu byla zaokrouhlována na desítky minut, avšak všechny evidence obsahují doby provozu zařízení v celých hodinách. Takové zaokrouhlování doby provozu vede k nepřesnostem až v desítkách litrů za měsíc u jednoho zařízení. Údaje o době provozu byly také nevěrohodné, protože svědek T. vypověděl, že čas provozu se nezaznamenával a svědek V. uvedl, že nezaokrouhloval žádné údaje zapsané do evidence. Údaje neevidované svědkem T. a zapsané do evidence spotřeby tak musely být smyšlené. Údaje o době provozu tím pádem nebyly objektivní a prokazatelné ve smyslu výše citovaného rozsudku.

### Žaloba

10. Žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí.
11. Žalobkyně namítla, že na všech třech místech spotřeby byla spotřeba topného oleje zjišťována pomocí měření, a nikoliv výpočtem podle času provozu a průměrné spotřeby. Ačkoliv vyslechnutí svědkové evidovali i čas provozu topných zařízení, používali jej pouze jako podpůrný údaj pro případnou korekci, ke které podle svědků navíc ani nedocházelo. Do evidence zapisovali hodnotu spotřeby získanou měřením. Každý ze svědků vypovídal odlišně, což podle žalobkyně svědčí o autenticitě výpovědí a o tom, že v praxi se skutečně měřilo a evidence spotřeby nebyly jen fingované. Podle žalobkyně také nelze činit žádné závěry z toho, co svědci neřekli, konkrétně z absence zmínky o použití převodních tabulek pro převedení hodnot z metrických jednotek na objemové. Vypovídali s určitou mírou zjednodušení a neuváděli každý detail. Celní úřad se měl svědků na jejich použití přímo dotázat.
12. Konkrétně k evidenci spotřeby ve Vysokém Mýtě sice svědek L. B. uvedl, že spotřeba byla evidována na základě času provozu topných zařízení, avšak s ohledem na časový odstup si podle žalobkyně vše nepamatoval přesně. Proto si ani nebyl jistý, proč byly v evidenci uvedeny údaje s přesností na desetinná místa. Možnost dopočtu podle času a spotřeby doplnil, protože na měrné tyči nelze odečítat údaje s naprostou přesností. Na další otázky

pak odpověděl, že do evidence spotřeby byly zapisovány údaje, které odpovídaly spotřebě získané měřením v nádrži. Další svědek R. Š. vypověděl, že spotřeba byla zjišťována měrnou tyčí. V případě Uherského Hradiště z výpovědí svědků T. V. a V. T. také plyne, že měřili stav oleje v nádrži před doplněním a po něm a rozdíl byl zapisován do evidence jako spotřeba. Svědek T. dodal, že čas provozu se nezaznamenával. U evidence spotřeby v Čimelicích vypověděl svědek T. K., že údaje o spotřebě byly zjišťovány kontrolním měřením dřevěným rozkládacím metrem. Spotřebu zaokrouhloval na 5 litrů. Srovnání naměřené hodnoty s teoretickou spotřebou prováděl pro zpětnou kontrolu a údaje nebyly korigovány.

13. Žalobkyně v daňovém řízení ani neměnila svá tvrzení, neboť vyjádření jejího zaměstnance Ing. P. se týkalo „*spíše kontrolních postupů ekonomického oddělení žalobkyně*“. Ing. P. na stavbách nebyl přítomen a neměl přesné informace. Žalobkyně měla rovněž za to, že požadavek žalovaného na to, aby v evidencích spotřeby byl zaznamenán údaj o měření hladiny v centimetrech, nemá oporu v právních předpisech. Postačuje, že evidence spotřeby byly vedeny v litrech. Celní úřad i žalovaný ve zprávě o daňové kontrole, resp. napadeném rozhodnutí potvrdili, že evidence spotřeby byly formálně správné, tzn., v souladu s § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních a vyhláškou o evidenci.
14. Žalobkyně dále nesouhlasila se závěrem žalovaného, že při výpočtu spotřeby nepřipustně zaokrouhlovala. Rozsudek NSS ve věci sp. zn. 10 Afs 293/2019 žalovaný nesprávně interpretuje, neboť v něm není uvedeno nic o nemožnosti zaokrouhlování. Pokud NSS připustil použití průměrných hodnot při výpočtu spotřeby, pak lze analogicky použít i zaokrouhlené údaje, nepřesáhne-li míra zaokrouhlení „*únosnou mez*“. Pořizovací cena topných olejů u žalobkyně podobně jako v rozsudku NSS nepředstavuje položku, která by odůvodňovala měření s přesností „*lékárenských vah*“. Zaokrouhlení doby provozu zařízení na desítky minut je tedy ještě v souladu se zákonem. V Uherském Hradišti nadto svědkové jakékoliv zaokrouhlování vyloučili. Ze skutečnosti, že v evidenci je vždy uveden čas v celých hodinách, nelze dovozovat, že jej takto žalobkyně zaokrouhlovala. Lze ji vysvětlit tím, že topidla běžela po celou směnu, jež začínala a končila v celou hodinu. Otázka položená celním úřadem svědkům, zda čas zaokrouhlovali na celé desítky minut, je navíc návodná.
15. Podle žalobkyně konečně není pravda, že by evidence spotřeby vedená v Čimelicích byla neprůkazná v důsledku nepřipustného zaokrouhlování, které vedlo k tomu, že kapacita jednotlivých nádrží by byla překročena, popř. by klesla do záporných hodnot. Byly zde k dispozici čtyři nádrže s kapacitou po 1 000 litrech a v součtu nebyla jejich kapacita nikdy překročena ani nepoklesla pod nulu. Jednalo se o ojedinělý problém v Čimelicích a neznamená, že by celá evidence byla neprůkazná. Správci daně nic podobného u ostatních míst spotřeby nezjistili.

### Vyjádření žalovaného

16. Žalovaný ve vyjádření navrhl žalobu zamítnout a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. V Uherském Hradišti a Vysokém Mýtě nebyla spotřeba topného oleje založena na skutečném měření, nýbrž na údajích o průměrné spotřebě topného oleje topným zařízením a počtu hodin jeho provozu. Tomu odpovídají údaje zaznamenané v evidencích spotřeby, které jsou vždy násobkem počtu hodin a průměrné spotřeby. Měrné tyče v obou místech ani neumožňovaly měření s takovou přesností. Žádný ze svědků se nezmínil o použití převodních tabulek. Doba provozu zařízení navíc byla podle některých svědků ve Vysokém Mýtě zaokrouhlována. Svědek B. si sice u některých otázek nebyl jist, ale ohledně

vedení evidence a zjišťování údajů o spotřebě vypovídal podrobně a určitě. Zmínil, že měrná tyč měřila s přesností na „litry“, ve skutečnosti však byla značena jednotkami délky (centimetry). Pochybnosti o době provozu zařízení v Uherském Hradišti žalovaný pojal i na základě rozporů mezi výpověďmi svědků T. a V.. V Čimelicích byly zjištěny závažné pochybnosti o správnosti evidence, neboť v některých dnech by muselo dojít buď k překročení objemu nádrží, nebo spotřebě oleje, který v nich nemohl být. Jednalo se o desítky případů. Evidence spotřeby ani neobsahovala naměřené údaje v centimetrech, ale jen v litrech. Údaje byly kromě toho zaokrouhlovány na pět litrů a na celé desítky minut či půlhodiny. Žalobkyně bagatelizuje vyjádření svého zaměstnance Ing. P.. Ten sdělil, že výpočet spotřeby na základě času provozu považovala žalobkyně za výrazně přesnější a spolehlivější, protože nádrže v Uherském Hradišti a Čimelicích neměly měřáky a nádrže ve Vysokém Mýtě měly měřáky ukazující úbytek paliva pouze po stovkách litrů.

17. Žalovaný dále nesouhlasí s tím, že rozsudek NSS ve věci sp. zn. 10 Afs 293/2019 připouští zaokrouhlování údajů, neboť takové údaje nelze považovat za prokazatelné. Zaokrouhlování údajů o času provozu zařízení bylo v případě žalobkyně významné, neboť se jednalo až o celé hodiny. To by za jeden měsíc mohlo mít vliv na vykazování údajů o spotřebě v řádech desítek až stovek litrů. Na rozdíl od věci souzené NSS měla topná zařízení použitá žalobkyní příslušenství v podobě měrných tyčí a převodních tabulek. Výrobce je určil k měření spotřeby oleje. Zaokrouhlovat lze pouze souhrnnou měsíční spotřebu, a nikoliv denní či týdenní. Otázku na zaokrouhlování položenou svědkovi Š. žalovaný nepovažuje za návodnou. Evidování času provozu topných zařízení v celých hodinách nelze vysvětlit jejich během po celou směnu, neboť údaje jsou ve všech třech evidencích rozdílné (od jedné do sedmnácti hodin provozu).

### Replika a duplika

18. V replice žalobkyně zopakovala své žalobní námitky. Dodala, že pokud svědek B. mluvil o měření v „litrech“, mohlo se jednat o přeřeknutí. Na použití převodních tabulek se celní úřad nedotázal.
19. V duplice žalovaný uvedl, že skutečně nemohl vyloučit, že v Uherském Hradišti a Vysokém Mýtě docházelo k měření hladiny oleje měrnou tyčí. Pro tento závěr ve spise absentuje přímý důkaz, svědkové tento způsob měření popsali a žalobkyně poskytla měrnou tyč i převodní tabulky. Na druhou stranu však další zjištěné skutečnosti nasvědčují tomu, že údaje uvedené v evidencích spotřeby tímto způsobem nemohly být zjištěny. Jde zejména o skutečnost, že jednotlivé denní údaje odpovídají součinu průměrné hodinové spotřeby a vykázanému počtu hodin provozu, jakož i další skutečnosti popsané v napadeném rozhodnutí a vyjádření žalovaného. Žalovaný nesouhlasil s námitkou, že činí závěry na základě něčeho, co svědkové nevypověděli. O použití převodních tabulek se ani okrajem nezmínilo celkem pět svědků, a nikoliv jen jeden. Svědkové přitom byli vyzváni k popsání přesného postupu od zjištění spotřeby oleje až po zápis do evidence spotřeby. Dva z nich navíc měli za to, že měrnou tyčí měřili přímo objem. S ohledem na četnost záznamů o spotřebě oleje v evidencích je zřejmé, že svědkové museli používat převodní tabulky několikrát měsíčně (ve Vysokém Mýtě), resp. téměř každý den (v Uherském Hradišti). Nejedná se jen o detail, který mohli svědkové pominout.

### Posouzení věci

20. Soud ověřil, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků, je včasná a splňuje všechny formální požadavky na ni kladené. Poté

přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu napadených výroků a v mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci soud rozhodl bez jednání, neboť se má za to, že žalobkyně s tímto postupem souhlasila a žalovaný s projednáním věci bez jednání vyslovil souhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

21. Soud předesílá, že odkaz žalobkyně na její podání v rámci daňového řízení (obsažený v úvodu žaloby) nelze považovat za řádný žalobní bod ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Z ustálené judikatury NSS plyne, že žalobní body je třeba výslovně formulovat v žalobě. Vychází se z toho, že soudní řízení není pokračováním správního řízení, nýbrž zcela samostatným typem přezkumného řízení. Jedině pokud žalobce v žalobě odkáže na konkrétní, ve vztahu k jeho věci jednoznačně individualizovanou a nezaměnitelnou skutkovou či právní argumentaci, kterou vyslovil v předchozím řízení správním, a pokud tato argumentace nevyžaduje pro účely řízení o žalobě žádné další konkretizace, modifikace či upřesnění, lze ji považovat za součást žaloby (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2008, č. j. 2 As 43/2005 – 79). To však není případ žalobkyně, neboť neoznačila, na kterou konkrétní část argumentace ve svých podáních odkazuje, nýbrž pouze povšechně uvedla, že tato podání činí svými tvrzeními v žalobě. Takovýto odkaz nesměřuje k určité, jednoznačně individualizované a nezaměnitelné argumentaci, nýbrž jím žalobkyně žádá, aby soud *de facto* znovu posoudil veškeré námitky vnesené v daňovém řízení. Uvedený přístup k formulaci žalobních bodů zcela ignoruje skutečnost, že soudní řízení správní není pokračováním řízení daňového (viz shodně bod 29 rozsudku NSS ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013 – 36).
22. Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních nárok na vrácení daně vzniká právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 43 až 2710 19 48 a 2710 20 11 až 2710 20 19 (dále jen „topné oleje“), které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně označovány a obarveny podle části páté, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů. Toto ustanovení se nevztahuje na osoby, kterým byla vrácena daň z nakoupených topných olejů podle § 15, 15a nebo 55. Podle odst. 7 nárok na vrácení daně se prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím. V případě, kdy právnické a fyzické osoby použijí pro výrobu tepla topné oleje, které samy vyrobily nebo obarvily a označovaly v daňovém skladu, prokazuje se nárok na vrácení daně interním dokladem.
23. Podle § 1 vyhlášky o evidenci nárok na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů se uplatňuje v daňovém přiznání (§ 56 odst. 10 zákona) částkou vypočtenou vynásobením sazby daně snížené o 660 Kč/1 000 l množstvím topných olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla za zdaňovací období (§ 17 zákona) v 1 000 litrech, přičemž toto množství se zaokrouhluje na tři desetinná místa.
24. Podle § 2 odst. 1 vyhlášky o evidenci evidence, kterou subjekt prokazuje za příslušné zdaňovací období nárok na vrácení daně, obsahuje údaje o množství nakoupených topných olejů a o skutečné spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla. Údaje o nákupu se evidují podle jednotlivých dokladů o prodeji, jejichž náležitosti jsou stanoveny zákonem. Evidence o spotřebě se vede zvlášť za každé topné zařízení, ve kterém se topné oleje spotřebovávají. K daňovému přiznání se připojí kopie dokladů o prodeji a na kopii bude vyznačeno, že je

shodná s originálem. Kopie dokladů o prodeji podepisuje osoba odpovědná za odebrání topných olejů na straně daňového subjektu.

25. Zákodárce z důvodu preference využití topných olejů při výrobě tepla stanovil daňové zvýhodnění v podobě vrácení daně z minerálních olejů, které byly k tomuto účelu skutečně a prokazatelně použity (§ 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních). Daňový subjekt je povinen vést řádnou evidenci skutečně spotřebovaného množství topného oleje pro výrobu tepla [§ 2 odst. 1 vyhlášky o evidenci]. Z § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních ve spojení s § 2 odst. 1 vyhlášky o evidenci plyne, že pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně musí být z předložených dokladů a evidence prokazatelná skutečná spotřeba příslušné komodity, v tomto případě minerálních olejů pro výrobu tepla (viz bod 12 rozsudku NSS ze dne 16. 6. 2023, č. j. 2 Afs 72/2022 – 63, a tam citovaná judikatura).
26. S ohledem na to, že námitky žalobkyně jsou převážně ve skutkové rovině, lze ještě obecně říci, že rozložení důkazního břemene v daňovém řízení upravuje § 92 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Podle odst. 3 tohoto ustanovení daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních; a podle odst. 4 písm. c) správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.
27. Ustálená judikatura popisuje rozložení důkazního břemene následovně (viz rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2018, č. j. 48 Af 31/2016 – 40, č. 3862/2019 Sb. NSS, a tam citovaná judikatura, zejména rozsudek NSS ze dne 19. 1. 2017, č. j. 1 Afs 87/2016 – 45):

*„Daňové řízení je tedy postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň přiznat, tzn., že nese břemeno tvrzení, a povinnost svá tvrzení doložit, tzn., že nese břemeno důkazní. Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009-83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010-124).*

*Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010-117). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. výše uvedený rozsudek čj. 2 Afs 24/2007-119).*

*Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. výše zmiňované rozsudky čj. 1 Afs 39/2010-124, či čj. 2 Afs 24/2007-119).“*

28. Jinými slovy v projednávané věci nebylo na žalovaném, aby zjistil, zda jsou evidence spotřeby topných olejů správné, na základě čeho byla spotřeba topných olejů žalobkyní ve skutečnosti evidována (tj. zda na základě měření hladiny topného oleje či výpočtem podle průměrné spotřeby), či zda a do jaké míry docházelo k zaokrouhlování, ale toliko aby prokázal vážné a důvodné pochyby o souladu evidencí spotřeby topných olejů se skutečností.
29. Pochybnosti žalovaného o správnosti a průkaznosti evidencí spotřeby vedených ve Vysokém Mýtě a Uherském Hradišti jsou – zjednodušeně – založeny na dvou dílčích závěrech: (1) žalobkyně neevidovala spotřebu topného oleje na základě (fyzického) měření hladiny v nádržích, (2) nýbrž na základě průměrné spotřeby a časů provozu, které nemohly odpovídat skutečnosti. Teprve obojí dohromady správnost a průkaznost jednotlivých evidencí důvodně zpochybňuje.
30. U evidence spotřeby vedené v Čimelicích žalovaný pojal pochybnosti o správnosti na základě nepřipustného zaokrouhlování při měření hladiny a nesrovnalostí mezi údaji o spotřebě, naskladnění a konečných zůstatcích oleje v nádržích.
31. Soud dodává, že odůvodnění napadeného rozhodnutí naopak není postaveno na pochybnostech o tom, zda žalobkyně spotřebovala topné oleje pro výrobu tepla. Důvodem odmítnutí nároku na vrácení spotřební daně byly toliko pochybnosti správců daně o správnosti a průkaznosti jednotlivých evidencí spotřeby topných olejů, tj. o tom, kolik bylo ve skutečnosti spotřebováno (a ne za jakým účelem). Tato část žaloby se tedy míjí s důvody napadeného rozhodnutí.

*Vysoké Mýto a Uherské Hradiště*

32. Z obsahu daňového spisu plyne, že evidence spotřeby z Vysokého Mýta obsahuje časy provozu zařízení v jednotlivých dnech, dobu (počet hodin) provozu a výslednou spotřebu v litrech za každý den s přesností na setiny litru. Časy provozu jsou v každém dni stejné (od 6:00 hodin do 18:00 hodin), avšak doby provozu (počty hodin) se liší.
33. Evidence z Uherského Hradiště rovněž obsahuje časy provozu zařízení v jednotlivých dnech (vždy ve formátu celé hodiny a nula minut, např. 7:00 hodin až 23:00 hodin), dobu (počet hodin) provozu a výslednou spotřebu v litrech za každý den s přesností na desetiny litru. Časy provozu zde odpovídají době (počtu hodin) provozu, a navíc je uvedena i průměrná spotřeba každého zařízení.
34. Žalobkyně předně vyvracela první dílčí závěr žalovaného, neboť tvrdila, že evidenci spotřeby topného oleje vedla na základě měření rozdílů hladin topného oleje v jednotlivých nádržích, a nikoliv výpočtu podle průměrné spotřeby.
35. Soud zdůrazňuje, že žalobkyně vůbec nereaguje na zásadní argument žalovaného, že spotřeba topného oleje vykázaná žalobkyní ve Vysokém Mýtě a Uherském Hradišti přesně odpovídá násobku počtu hodin provozu topných zařízení a jejich průměrné spotřeby. Tato skutečnost přitom má oporu v daňovém spise. Je prakticky nemyslitelné, že by skutečná spotřeba zařízení, která byla zjištěna měřením, za každých okolností přesně odpovídala průměrné spotřebě, a to na setiny litru (Vysoké Mýto), resp. desetiny litru (Uherské Hradiště) v průběhu 22 dní (Vysoké Mýto), resp. tří měsíců (Uherské Hradiště – zde se podle evidence navíc jednalo o celkem pět zařízení). Opak by popíral smysl výpočtu „průměrné“ spotřeby – právě protože se spotřeba za různých podmínek liší, počítá se její průměr, který se nutně musí alespoň částečně lišit od skutečné spotřeby v tom kterém dni. Již tato skutečnost sama

o sobě vyvolává závažné pochybnosti o tom, že se evidence spotřeby ve Vysokém Mýtě a Uherském Hradišti zakládají na fyzickém měření hladin topného oleje v nádržích. Žalobkyně ji dosud nijak nevysvětlila.

36. Totéž platí pro zjištění správců daně, že měrné tyče, které se ve Vysokém Mýtě a Uherském Hradišti měly používat (žalobkyně jejich fotografie podle obsahu daňového spisu předložila na jednání dne 20. 9. 2019), měly stupnici měření s přesností na 1 cm (Vysoké Mýto), resp. 0,5 cm (Uherské Hradiště). Za použití převodních tabulek, které žalobkyně na tomto jednání taktéž předložila a jsou součástí daňového spisu, skutečně nebylo možné vypočítat spotřebu s přesností na setiny litru (Vysoké Mýto), resp. desetiny (Uherské Hradiště), ale pouze na celé litry. I tento nesoulad ponechala žalobkyně v průběhu celého daňového řízení, jakož i v žalobě, bez adekvátní reakce.
37. Soud se dále ztotožňuje s názorem žalovaného, že žalobkyně v průběhu daňového řízení změnila svá tvrzení. Z daňového spisu plyne, že na jednání dne 10. 10. 2018 Ing. P. jasně uváděl, že na všech třech místech byla spotřeba oleje zjišťována výpočtem. Tím následně vysvětloval i přesnost údajů o spotřebě (tj. že jsou uvedeny na setiny, popř. desetiny litrů) a skutečnost, že spotřeba vždy odpovídá součinu doby provozu a průměrné spotřeby zařízení. Teprve až po zahájení daňové kontroly – tedy v situaci, kdy žalobkyně věděla, že celní úřad považuje takový způsob zjišťování za neprůkazný (jak plyne z výsledků postupů k odstranění pochybností u jednotlivých zdaňovacích období) – žalobkyně do protokolu o zahájení daňové kontroly začala tvrdit, že spotřeba byla zjišťována měřením. Ačkoli daňovému subjektu obecně nic nebrání měnit v průběhu daňového řízení svá tvrzení, tato zjevně účelová změna postoje žalobkyně jen posiluje pochybnosti o tom, že spotřeba byla měřena, a nikoliv vypočtena.
38. Argument žalobkyně, že vyjádření Ing. P. bylo „otázkou spíše kontrolních postupů ekonomického oddělení žalobkyně“, nedává žádný smysl. Není vůbec zřejmé, jaký by měla mít tato skutečnost (i kdyby ji žalobkyně prokázala, což nečiní) vliv na vyjádření tohoto zaměstnance (zejm. jak se tedy liší kontrolní postupy žalobkyně od evidence spotřeby pro účely daňového řízení). Především pak Ing. P. svá vyjádření adresoval celnímu úřadu, a neměl proto žádný důvod hovořit o interních kontrolních postupech žalobkyně. Jestliže se vyjadřoval k něčemu, o čem neměl dostatečné informace, jak žalobkyně tvrdí, je to jen její věc. V takovém případě se neměl vyjadřovat vůbec, popř. měla žalobkyně vystupovat prostřednictvím informovanějšího zaměstnance. Z protokolu o jednání je navíc zřejmé, že Ing. P. byl ve skutečnosti poměrně detailně informován a o skutečnostech, které neznal, odmítl mluvit. Věděl např., že se v Čimelicích používaly hořáky bez regulace výkonu či že občas docházelo k ucpání hořáku, po němž topidlo běželo do vyčištění přerušovaně. U Vysokého Mýta a Uherského Hradiště tyto skutečnosti naopak neznal a sdělil, že je doplní dodatečně. Žalobkyně se tedy plete i v tom, že by nevěděl, jak zjišťování spotřeby na stavbách fakticky probíhalo.
39. S žalovaným je též nutno souhlasit v tom, že evidence spotřeby nemohou být průkazné, neboť neobsahují údaje o výsledcích měření hladiny topného oleje v metrických jednotkách, ale pouze konečný údaj o spotřebě v litrech. Žalobkyně má pravdu, že zákon o spotřebních daních ani vyhláška o evidenci nestanoví, že by takový údaj musel být v evidenci spotřeby uveden. To však nic nemění na tom, že spotřeba topného oleje musí být z evidence a předložených dokladů prokazatelná (viz bod 52 rozsudku NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019 – 41, č. 4192/2021 Sb. NSS, a tam citovaná judikatura). Jak správně uvedl žalovaný (a žalobkyně s tím žádným způsobem nepolemizuje), je-li v evidenci obsažen pouze

konečný údaj o spotřebě v litrech, nelze zpětně ověřit, zda došlo ke správnému převodu z metrických jednotek na objemové (viz též již citovaný rozsudek NSS ve věci sp. zn. 2 Afs 72/2022, body 15 až 18, z nichž plyne, že spotřebu topného oleje musí být možné alespoň nějakým způsobem z evidence spotřeby zpětně dopočítat). V důsledku toho není evidence spotřeby předložená žalobkyní průkazná (pokud by se tedy měla zakládat na údajích o změřené hladině topného oleje, jak tvrdí). Celní úřad a žalovaný sice připustili, že evidence spotřeby byly vedeny formálně správně, žalobkyně však závěry správců daně dezinterpretuje. Správci daně tím měli toliko na mysli, že evidence obsahují náležitosti podle zákona o spotřebních daních a vyhlášky o evidenci – nikoliv však, že by byly průkazné.

40. Žalobkyně dále argumentovala výpověďmi svědků (ve všech případech se jednalo o stavbyvedoucí) vyslechnutých k vedení evidencí spotřeby v jednotlivých místech.
41. Z obsahu daňového spisu plyne, že svědek B. ohledně evidence spotřeby ve Vysokém Mýtě nejprve uvedl: „*změřili jsme, kolik tam je, a na základě času, kolik to běželo hodin, jsme vypočítali spotřebu*“. Na dotaz, aby popsal přesný postup od zjištění spotřeby po zápis do evidence, naproti tomu odpověděl, že objem paliva v nádrži změřil před spuštěním zařízení a potom opět po vypnutí. Brali si na to měřicí zařízení – tyč s ryskou. Následně ovšem k dalšímu dotazu uvedl, že „*změřil stav před a po a na základě běhu zařízení se vypočítala spotřeba*“. Na doplňující dotaz celního úřadu, proč počítal spotřebu, uvedl, že „*kvůli evidenci*“; na následující dotaz z jakého důvodu kvůli evidenci sdělil: „*protože jsme to zapisovali do tabulky*“; a na další dotaz, proč nestačil údaj z měrné tyče, uvedl, že „*časem ověřoval spotřebu z hodin*“. Když se následně celní úřad přímo zeptal, co tedy zapisoval do tabulky, svědek uvedl, že „*změřené množství*“. V podstatě totéž pak odpověděl na dotaz zástupce žalobkyně.
42. Z výše uvedeného je zřejmé, že výpověď svědka B. je pro svou vnitřní rozpornost a nelogičnost naprosto nevěrohodná. Svědek se evidentně snažil vypovídat ve prospěch žalobkyně (tj. že zapisoval údaje zjištěné měřením), při podrobnějším dotazování se však do svých odpovědí čím dál více „zamotával“ a na doplňující dotazy odpovídal nesmyslně. Nevěrohodnost výpovědi posiluje i skutečnost, že svědek uvedl, že spotřebu měřili měrnou tyčí přímo v „*litrech*“, což není možné, neboť měrné tyče byly v metrických jednotkách (dle fotografií v daňovém spise). Žalobkynino zlehčování vyjádření svědka jako pouhého „*přehnutí*“ není na místě. Svědek Bendák opakovaně hovořil o tom, že tyč s ryskou „*ukazovala objem*“ a měřila „*s přesností na litry*“. Na výslovnou otázku zástupce žalobkyně, v jakých jednotkách (zda litrech či centimetrech) měrná tyč měřila, svědek Bendák dokonce uvedl: „*Myslím si, že tam byly litry. (...) Žiji v tom, že tam byly litry*“. To není žádné přehnutí. Jak navíc správně podotkl žalovaný, o tom, že bylo měřeno přímo v litrech, hovořili hned dva ze svědků (kromě B. ještě svědek Š.). Svědek B. na dotaz celního úřadu ani nebyl schopen vysvětlit, jak změřil údaj na dvě desetinná místa, jestliže dle jeho slov tyč měřila s přesností na litry. Pokud žalobkyně namítá, že si svědek vše nepamatoval, svědčí to opět jen o jeho nevěrohodnosti. Bez dalšího totiž nelze tvrdit, že má „*selektivní paměť*“ a pamatuje si jen to, co žalobkyni prospívá, zatímco jiné okolnosti již tak dobře ne.
43. Svědek Š., který také zaznamenával spotřebu ve Vysokém Mýtě, uvedl, že spotřeba byla zjišťována měrnou tyčí. Rovněž on byl ale přesvědčen, že měrná tyč měřila v litrech, což odpověděl i na opakovanou otázku zástupce žalobkyně. I jeho výpověď tedy není příliš věrohodná, a to i pro její rozpor s výpovědí svědka B..

44. Ohledně evidence spotřeby v Uherském Hradišti svědek V. vypověděl, že před doplněním paliva do topidel měrnou tyčí naměřil stav v nádrži, natankoval, a poté opět měrnou tyčí změřil stav paliva v nádrži. Rozdíl byl zapsán do evidence jako spotřeba. Do evidence zapisoval datum, spotřebu a hodiny. Svědek T., který topná zařízení obsluhoval v nepřítomnosti svědka V., uvedl, že před naplněním topidla byl změřen stav topidla měrnou tyčí a po naplnění byl opět změřen stav nádrže a naměřené hodnoty předával svědkovi V.. Čas provozu topných zařízení neevidoval a topná zařízení byla v provozu až do úplné spotřeby oleje. On sám vedení evidence neměl na starosti a nezapisoval do ní. Zjištěné údaje předával na papírku svědku V.. Oba svědkové tedy sice vypověděli, že spotřebu měřili, avšak rozdílně vypovídali ohledně zaznamenávání času provozu, což rovněž vyvolává jisté pochybnosti. Svědek T. navíc sám evidenci nevedl, a nemohl tedy vědět, co do ní ve skutečnosti svědek V. zapisuje.
45. Soud taktéž souhlasí s argumentem žalovaného, že žádný ze svědků se ani okrajem nezmnínil o použití převodních tabulek, jež byly nutné k vypočtení spotřeby, byla-li by skutečně měřena měrnými tyčemi. Všichni čtyři přitom byli dotázáni na přesný postup od zjištění spotřeby topného oleje až po zápis do evidence. Je zarážející, že se všichni zmínili o použití měrné tyče, ale žádný z nich již neuvedl, že musel naměřené hodnoty nejprve přepočítat a až pak je mohl zanést do evidence. Jedná se o nutný a podstatný krok před zápisem do evidence, který nelze srovnávat s detaily typu, zda svědek zapisoval do evidence tužkou a jakou, používal kalkulačku, přijel jeřábík apod., jako to v žalobě činí žalobkyně. Odpověď na tuto otázku měla obsahovat (alespoň u některého ze svědků) i zmínku o přepočtu na litry (nikoliv nutně o použití převodních tabulek); a z její absence lze usuzovat na nevěrohodnost výpovědí svědků. Na rozdíl od žalobkyně má tedy soud za to, že i z toho, co svědek neřekl – ale na takto obecně položený dotaz měl říci – lze činit závěry o jeho věrohodnosti. Pokud by se celní úřad na použití tabulek zeptal „napřímo“, zvláště za situace, kdy měl podezření, že svědkové neříkají pravdu, jen by jim tím usnadnil lhaní, neboť by „odkryl karty“ a svědkům by stačilo odpovědět prostým „ano“. Soud nadto podotýká, že absence zmínky o převodních tabulkách neměla pro správce daně z hlediska zjišťování skutkového stavu rozhodující význam. Jednalo se toliko o další okolnost, která zapadala do celkového kontextu hodnocení důkazů (další indicii o tom, že svědkové nemluví pravdu).
46. Soud dodává, že výpovědi všech svědků je potřeba hodnotit ve světle toho, že byli vyslechnuti až po zahájení daňové kontroly a změně tvrzení žalobkyně. Všichni čtyři již tedy mohli být informováni žalobkyní o tom, co mají sdělit, aby výpověď vyzněla v její prospěch. Svědek B., jehož výpověď je díky podrobnému dotazování nejvíce nevěrohodná, byl navíc podle obsahu daňového spisu vyslechnut přímo celním úřadem, který nejlépe prověřil pravdivost (resp. spíše nepravdivost) jeho výpovědi podrobným dotazováním (zatímco ostatní svědkové byli vyslechnuti pouze na základě dožádání a byly jim kladeny jen obecné dotazy). Tvrdí-li žalobkyně, že každý ze svědků vypovídal odlišně, což má posilovat jejich autenticitu, není to pravda. Svědkové uváděli prakticky totéž kromě svědka B., což naopak vyvolává dojem, že měli své odpovědi předem připravené. Jedinému svědku B. byly kladeny doplňující dotazy, na základě kterých se posléze ukázalo, že nevypovídá pravdu.
47. Lze shrnout, že výpovědi svědků byly buď zcela nevěrohodné (svědek B.), popř. minimálně vyvstávaly pochybnosti o tom, zda vypovídali pravdu (zbývající svědkové). Nemohly tak převážít nad ostatními okolnostmi (viz výše body 35 až 39) svědčícími pro závěr, že

žalobkyně evidenci nezakládala na změřených hodnotách topného oleje. Námitky žalobkyně v tomto směru jsou nedůvodné.

48. Žalobkyně nesouhlasila i s druhým dílčím závěrem žalovaného o nepřípustnosti zaokrouhlování časů provozu topných zařízení.
49. NSS v rozsudku sp. zn. 1 Afs 289/2019 (jeho závěry jsou shodné jako účastníky citovaného rozsudku ve věci sp. zn. 10 Afs 293/2019), konstatoval, že množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje pro výrobu tepla podle § 56 zákona o spotřebních daních a § 2 odst. 1 vyhlášky o evidenci lze prokázat rovněž kvalifikovaným výpočtem, je-li proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Zákon a ani vyhláška totiž nestanoví konkrétní způsob, jakým má být množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje měřeno a evidováno. Nezakazují tedy měřit spotřebu topného oleje nepřímou metodou (viz bod 13 rozsudku NSS ve věci sp. zn. 2 Afs 72/2022).
50. V projednávané věci z toho lze dovodit, že žalobkyně mohla evidovat spotřebu i na základě času provozu topných zařízení a jejich průměrné spotřeby. Oba údaje jsou objektivní a prokazatelné (průměrná spotřeba je dána výrobcem a lze ji ověřit z technické dokumentace a čas provozu lze změřit a zapsat). Výše citovaná judikatura přitom skutečně otázku zaokrouhlování výslovně neřeší. Pro souzenou věc ovšem ani není rozhodující.
51. Jak bylo výše zdůrazněno, z hlediska důkazního břemene správce daně toliko prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí [§ 92 odst. 4 písm. c) daňového řádu]. Nemá tedy povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví (či jiných povinných evidencích) daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, nýbrž pouze existenci vážných a důvodných pochybností o souladu se skutečností.
52. Pochybnosti správců daně o souladu evidencí spotřeby vedených ve Vysokém Mýtě a Uherském Hradišti se skutečností vyplynuly především z toho, že všechny časy provozu topných zařízení jsou uvedeny toliko s přesností na hodiny, což zavdává důvod domnívat se, že je žalobkyně neevidovala přesně (v souladu se skutečností). Námitka žalobkyně, že topná zařízení běžela po celou směnu, která začínala a končila v celou hodinu, je jednak ničím nepodložená a jednak neopodstatněná. Podle evidencí spotřeby se totiž časy provozu v jednotlivých dnech různily (ve Vysokém Mýtě se v různých dnech jednalo o jednu, dvě, tři, čtyři, pět, šest, sedm nebo osm hodin provozu; a v Uherském Hradišti o 6, 8, 9, 16 či 17 hodin s tím, že i konkrétní časy provozu se lišily, např. od 7:00 hodin do 24:00 hodin, od 7:00 hodin do 23:00 hodin, od 7:00 hodin do 16:00 hodin či od 10:00 hodin do 18:00 hodin). Ostatně podle daňového spisu i někteří svědkové uváděli, že zařízení běžela různou dobu (svědek B. uvedl, že někdy běžela tři hodiny a někdy je nechali běžet, a svědek T. vypověděl, že topidla zapínal dle potřeby stavby). Touto námitkou žalobkyně navíc sama popírá zbývající část vlastní argumentace o tom, že určitá míra zaokrouhlení je přípustná. Jestliže by totiž zařízení běžela přesně od začátku do konce směny, pak by nebyl důvod k nějakému zaokrouhlování.
53. Svědecké výpovědi všech čtyř svědků pak na pochybnostech o správnosti evidencí spotřeby jen přidaly. Z daňového spisu plyne, že všem svědkům byla položena stejná otázka, zda čas zapsaný do evidence zaokrouhlovali, např. na desítky minut. Soud ji nepovažuje za návodnou. Zmínka o desítkách minut je v ní uvedena jen jako příklad, aby svědkové věděli, kam zhruba otázka správce daně směřuje – tedy že jej nezajímá např. zaokrouhlování na vteřiny.

54. Ohledně evidence spotřeby ve Vysokém Mýtě svědek B. na tuto otázku odpověděl, že „asi jo, když to bylo 7:50 hodin, tak jsme tam zapsali, že zařízení běželo celých 8 hodin“. To tedy nasvědčuje závěru, že zaokrouhloval s přesností na celé hodiny, nikoliv desítky minut (čas 7:50 hodin již je v desítkách minut). Svědek Š. toliko sdělil, že čas zaokrouhloval, aniž by specifikoval, s jakou mírou. Jeho výpověď je tedy buď neurčitá (neboť nespecifikoval, s jakou mírou zaokrouhloval), anebo v rozporu s výpovědí svědka B. (pokud tím svědek Š. myslel, že zaokrouhloval o desítky minut, jak příkladmo předestřel správce daně v otázce). Obě výpovědi tedy jen vyvolávají další pochybnosti ohledně souladu evidence spotřeby se skutečností.
55. K evidenci spotřeby v Uherském Hradišti svědek V. sdělil, že žádné údaje zapsané do evidence nezaokrouhloval. Naproti tomu svědek T. uvedl, že evidenci o času provozu nevedl, a na dotaz, jakým způsobem hlídal čas provozu zařízení, vypověděl, že čas provozu se vůbec nezaznamenával, neboť zařízení byla v provozu až do úplné spotřeby topného oleje. Zde jsou tedy rozpory ve výpovědích svědků ještě markantnější a na jejich základě lze pochybovat nejen o tom, zda (ne)docházelo k zaokrouhlování, ale zda do evidence byly vůbec uváděny reálné časy. Pokud totiž svědek T. čas provozu zařízení nezaznamenával, není zřejmé, na základě čeho byl do evidence spotřeby následně zapsán.
56. Z výše uvedeného je zřejmé, že pochybnosti správce daně o správnosti evidencí spotřeby, konkrétně údaje o provozu zařízení, který je nutný pro výpočet spotřeby, byly zcela důvodné. Žalobkyni se je výpověďmi svědků nejenže nepodařilo rozptýlit, ale naopak ještě více podpořit. Zda skutečně a do jaké míry evidence neodpovídají skutečnosti (tj. zda a do jaké míry byly časy provozu zaokrouhlovány), správci daně neměli povinnost zjišťovat (prokazovat). Proto ani nemá smysl zabývat se tím, zda bylo či nebylo zaokrouhlování (slovy účastníků) „přípustné“. Naopak bylo na žalobkyni, aby svá tvrzení, včetně správnosti údajů uvedených v evidencích v souladu s § 92 odst. 3 daňového řádu prokázala. Své břemeno důkazní ovšem neunesla.
57. Soud k tomu ještě dodává, že i u spotřeby evidované na základě výpočtu musí být možné ji zpětně vypočítat (tedy správnost výpočtu ověřit). Jinak evidence není průkazná (viz opět judikaturu citovanou v bodě 39). To znamená, že by měla obsahovat nejen konečný celkový čas provozu, ale i od kdy do kdy bylo to které zařízení provozováno, aby bylo možné vypočítat dobu provozu a následně i spotřebu. Ani tento základní požadavek evidence spotřeby ve Vysokém Mýtě nesplňuje, neboť v každém dni jsou uvedeny stejné časové úseky provozu (od 6:00 hodin do 18:00 hodin), ale různé doby provozu (např. i jen jedna hodina v tomto úseku). Buďto je tedy tato evidence neprůkazná, neboť se nejedná o časy provozu (ale jiné časy, např. směn), anebo jde o další důvod k pochybnostem o její správnosti (neboť počet hodin provozu zjevně neodpovídá časům provozu).
58. I zbývající námitky žalobkyně v rámci tohoto žalobního bodu jsou proto nedůvodné.

#### *Čimelice*

59. Z obsahu daňového spisu plyne, že evidence z Čimelic obsahuje toliko údaje o „návozu“ topného oleje v průběhu měsíce a dále jen celkovou spotřebu jednotlivých zařízení za celý měsíc (tzn., spotřeba za konkrétní dny zde není uvedena). Žalobkyně posléze v rámci postupu k odstranění pochybností doplnila podrobnou evidenci spotřeby, která zachycuje údaje o času provozu zařízení v jednotlivých dnech, době (počtu hodin) provozu a výslednou spotřebu v litrech za každý den.

60. Žalobkyně v první řadě (podobně jako u evidencí z Vysokého Mýta a Uherského Hradiště) namítala, že do evidence zapisovala spotřebu na základě měření hladiny topného oleje. Tato námitka se ale mýjí s důvody napadeného rozhodnutí. Žalovaný totiž své pochybnosti o správnosti evidence zakládal na jiných skutečnostech, zejména na nepřípustném zaokrouhlování a nesrovnalostech mezi údaji o spotřebě, naskladnění a zůstatku oleje v nádržích.
61. Žalobkyně dále namítla, že v Čimelicích byly k dispozici čtyři nádrže a v souhrnu jejich stav nikdy nepřekročil celkovou kapacitu ani neklesl pod nulu. Z obsahu daňového spisu plyne, že celní úřad ve zprávě o daňové kontrole vyšel z údajů o zůstatcích v jednotlivých nádržích k 31. 12. 2017, které mu byly známy z evidence spotřeby předložené žalobkyní za zdaňovací období prosince 2017. Následně k nim přičítal údaje o spotřebě a naskladnění vykázané v evidencích spotřeby za další zdaňovací období a zjistil, že vypočtené konečné zůstatky se liší od těch, které žalobkyně v evidencích uváděla. Konkrétně se v lednu, únoru i březnu 2018 jednalo o rozdíly +159 litrů, -328 litrů, +194 litrů a -25 litrů. V návaznosti na to celní úřad podrobně propočítal, jaké zůstatky byly v jednotlivých nádržích každý den podle údajů z evidencí spotřeby, a zjistil, že byly-li by údaje v evidencích správné, musely by zůstatky v nádržích v některých dnech překročit jejich maximální kapacitu (tj. 1 000 litrů u každé nádrže), popř. jít „do mínusu“.
62. Výpočty celního úřadu jsou detailně popsány na str. 15 – 19 (leden 2018), str. 22 – 26 (únor 2018) a str. 29 – 33 (březen 2018) zprávy o daňové kontrole, včetně přehledných tabulek. Žalobkyně proti jejich správnosti nic nenamítá. Námitka žalobkyně, že v souhrnu nebyla kapacita všech nádrží překročena ani nepoklesla pod nulu, je irelevantní. Tato skutečnost totiž nijak nevyvrací nesrovnalosti v evidenci spotřeby pro jednotlivá zařízení. Ta jediná je podstatná z hlediska § 2 odst. 1 vyhlášky o evidenci, podle které se evidence o spotřebě vede zvlášť za každé topné zařízení. Není ani pravda, že by se jednalo jen o „*ojedinělý problém*“. Nesrovnalosti jsou četné a zásadního charakteru. V lednu 2018 šlo celkem o 15 případů, kdy stav nádrže po vykázaném naskladnění či spotřebě poklesl pod nulu nebo přesáhl kapacitu nádrží, v únoru 2018 o 13 případů a v březnu 2018 o 8 případů. Překročení kapacity a záporné zůstatky byly častokrát i ve stovkách litrů (např. 422, 425, 471 a 531 litrů v lednu 2018; -276, 286, 301 a 309 v únoru 2018; a -194, -159, 237 a 333 v březnu 2018), což jsou při porovnání s kapacitou nádrží (1 000 litrů) podstatná množství. Nelze ani argumentovat tím, že ve Vysokém Mýtu a Uherském Hradišti nebyly podobné nesrovnalosti zjištěny, neboť tam vedené evidence neobsahovaly konečné zůstatky topných olejů v nádržích. Nebylo je tedy ani možné zjistit.
63. Výše uvedená zjištění správců daně sama o sobě zakládají důvodné pochybnosti o správnosti evidence spotřeby v Čimelicích jako celku, které žalobkyně nevyvrátila. Není již podstatné, z jakého důvodu se tak stalo, a proto nemá smysl se zabývat tím, zda je to důsledek zaokrouhlování, včetně toho, zda bylo v „přípustné“ míře.
64. Soud dodává, že evidence spotřeby v Čimelicích, stejně jako evidence ve Vysokém Mýtu a Uherském Hradišti, neobsahuje údaje o jednotlivých naměřených hodnotách hladiny v metrických jednotkách. Z toho důvodu je tedy navíc i neprůkazná (viz výše shodně bod 39). Žalobní bod je proto nedůvodný.

#### V. Závěr a náklady řízení

65. S ohledem na shora uvedené závěry soud žalobu zamítl jako nedůvodnou (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).

66. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně, která byla z procesního hlediska ve věci neúspěšná, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl naopak plně úspěšný, žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Žádný z účastníků proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Praha 27. července 2023

**Lenka Bursíková, v. r.**  
předsedkyně senátu