



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseiniho a Ondřeje Mrákoty ve věci žalobce: **V. B.**, zastoupeného advokátem Mgr. Martinem Kolářem, Na Vinici 32, Děčín, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2021, čj. 8268-2/2021-900000-319, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 23. 11. 2023, čj. 18 Af 9/2021-93,

**t a k t o :**

- I. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 11. 2023, čj. 18 Af 9/2021-93, **se ruší.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 4. 2021, čj. 8268-2/2021-900000-319, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku **28 570 Kč** do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce, advokáta Mgr. Martina Koláře.

**O d ů v o d n ě n í :**

**1. Vymezení věci**

[1] Žalobce vlastní rodinný dům, ve kterém k výrobě tepla a ohřevu vody spotřebovává minerální olej. Olej skladuje v zásobníku – dvou poloprůhledných navzájem propojených plastových nádržích, každá z nich o objemu 1050 l. Nádrže jsou nepravidelného tvaru s tzv. prolisy a zaoblenými rohy.

[2] Žalobce minerální olej nakupoval za cenu včetně spotřební daně a u jejího správce (příslušného celního úřadu) žádal vrácení daně; předmět daně totiž používal k výrobě tepla. Žalobce údaje o spotřebě zaznamenával v objemových jednotkách (litrech) do své evidence, naměřené hodnoty rovněž prokazatelně zasílal prostřednictvím sms svému zmocněnci

(NRG měření s.r.o.) k zaznamenání. K údajům o spotřebě dospěl tak, že podle vyznačené stupnice zásobníku a pomocí řemeslnického metru naměřil výši hladiny v centimetrech a následně použil tzv. litrovací tabulku od výrobce zásobníku. Počáteční výšku hladiny pomocí tabulky převedl na objem oleje v zásobníku, totéž udělal s konečnou výškou hladiny, a rozdíl objemů pak označil za spotřebu.

[3] Celní úřad pro hlavní město Prahu nevrátil žalobci spotřební daň za měsíce září až listopad 2020, resp. platebními výměry ze dne 16. 12. 2020, ze dne 29. 1. 2021 a ze dne 24. 2. 2021 vyměřil správce daně nárok na vrácení této spotřební daně ve výši 0 Kč. Podle celního úřadu bylo pro zjištění přesné spotřeby oleje třeba, aby žalobce v evidenci uváděl údaje o jím měřené hladině minerálního oleje v nádržích v centimetrech.

[4] Žalobce se proti rozhodnutím (platebním výměrům) celního úřadu odvolal. Generální ředitelství cel jeho odvolání zamítlo. Použití metru a litrovací tabulky sice označilo za možné (nepřesnost takto zjištěné spotřeby je přijatelná), žalobce si však měl zaznamenávat změřenou výšku hladiny, nejen vypočítaný údaj o objemu spotřebovaného oleje. Bez vstupního údaje o výšce hladiny není vypočítaný údaj o objemu přezkoumatelný.

[5] Rozhodnutí o odvolání napadl žalobce u Městského soudu v Praze, se svou žalobou však neuspěl. Městský soud zdůraznil, že žalobce nemohl unést důkazní břemeno, pokud neevidoval výšky hladiny topných olejů. Uvedl, že v kontextu rozsudku NSS ze dne 16. 6. 2023, čj. 2 Afs 72/2022-65, a rozsudku NSS ze dne 7. 9. 2023, čj. 1 Afs 31/2022-67, musel žalobce spotřebu topných olejů ověřit alespoň třemi specifikovanými údaji, resp. splnit podmínky, kterými jsou: i) evidovat spotřebu v litrech, ii) pro přepočítání naměřené výšky hladiny použít logický koeficient, a iii) pro odstranění nepřesnosti výpočtu daného nepravidelností zásobníku použít litrovací tabulku. Pokud žalobce výšku hladiny v centimetrech nezaznamenával, ani neuvedl použitý koeficient pro přepočítání, dostatečně neprokázal správnost postupu při odečtech. Proti rozsudku městského soudu podal žalobce kasační stížnost.

## 2. Shrnutí kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Žalobce (nyní *stěžovatel*) považuje rozsudek městského soudu za nezákonný z důvodu nesprávného posouzení právní otázky. Domnívá se, že nesprávné posouzení spočívá v otázce průkaznosti evidence spotřeby topných olejů podle § 56 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. V odůvodnění kasační stížnosti se stěžovatel zaměřuje zejména na posouzení rozhodných okolností dané věci ve vztahu k relevantní judikatuře. Je přesvědčen, že městský soud zužujícím a technicistním způsobem interpretuje závěry NSS vyslovené v rozsudku 2 Afs 72/2022, o němž se rozhodnutí městského soudu opírá. Městský soud na základě tohoto judikátu dospěl k závěru, že stěžovatel nesplnil požadavek na průkaznost evidence, protože kromě výsledného objemu a litrovací tabulky od výrobce měl správci daně sdělit ještě koeficient pro přepočítání naměřených hodnot. Stěžovatel se však domnívá, že tento výklad zkrsluje konkrétní okolnosti v rozsudku 2 Afs 72/2022 popsané; závěry z něj vyplývající jsou podle stěžovatele obecnější. Současně stěžovatel tvrdí, že na daný případ nedopadají závěry rozsudku 1 Afs 31/2022, o němž městský soud své závěry rovněž opírá. Stěžovatel uvádí, že v tomto rozhodnutí NSS dospěl k závěru o neprůkaznosti evidence, protože tu chyběl klíčový podklad; tím měla být litrovací tabulka výrobce zohledňující nepravidelnosti zásobníku. Existence a doložení litrovací tabulky by přitom

pokračování

podle stěžovatele v okolnostech dané věci měla zajišťovat průkaznost evidence skutečné spotřeby topných olejů ve smyslu rozsudku 1 Afs 31/2022. Navrhuje tedy, aby NSS rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožňuje s napadeným rozsudkem. Zdůrazňuje, že naměřená výška hladiny oleje v zásobníku je klíčovým údajem, bez něž není správce daně schopen přezkoumat údaje o spotřebě topných olejů, a to ani v případě, kdy stěžovatel sdělil dopočítanou spotřebu v litrech a poskytl litrovací tabulku. V kontextu rozsudku 2 Afs 72/2022 je totiž údaj o výšce hladiny v centimetrech, případně koeficient, pomocí kterého je možné vypočítat zůstatky topných olejů, jedním ze tří povinných a rozhodných údajů. Proto žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

### 3. Právní hodnocení

[8] Kasační stížnost je **důvodná**.

[9] Na minerální oleje se vztahuje spotřební daň. Stěžovatel k vytápění a ohřevu vody používal olej s kódem nomenklatury 2710 19 43 (topný olej), ve vztahu k němu byla v rozhodném období sazba daně 10 950 Kč / 1 000 l [§ 48 odst. 1 a § 45 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 31. 12. 2020]. Fyzické osoby, které nakoupily topný olej (řádně označovaný a obarvený) za cenu včetně daně a *prokazatelně ho použily pro výrobu tepla*, mají nárok na vrácení daně (§ 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních). Daň se vrací snížená o 660 Kč / 1 000 l (§ 56 odst. 6). Nárok na vrácení daně se prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím (§ 56 odst. 7); způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě topných olejů stanovuje vyhláška (§ 56 odst. 12). Podle této vyhlášky (č. 413/2003 Sb.) obsahuje evidence údaje o množství nakoupených topných olejů a o *skutečné spotřebě* těchto olejů *pro výrobu tepla*; evidence o spotřebě se vede zvlášť za každé topné zařízení, ve kterém se topné oleje spotřebovávají. Objem spotřebovaných olejů se podle vyhlášky uvádí v 1 000 litrech a zaokrouhluje se na tři desetinná místa. Jinak řečeno, nárok na vrácení spotřební daně se vyčísľuje na jednotky litrů a daň se vrací (respektive v rozhodném období se vracela) v částce 10,29 Kč / 1 l oleje prokazatelně spotřebovaného pro výrobu tepla.

[10] Otázkou zaznamenávání skutečné spotřeby topného oleje za účelem prokázání nároku na vrácení spotřební daně se NSS už zabýval. Zdůraznil, že zákon ani vyhláška neurčují, jak přesně je třeba spotřebu topného oleje měřit, a ani nevylučují použití nepřímé metody (tj. metody spočívající v přesném měření jiné veličiny než přímo objemu spotřebovaného oleje). Je však třeba, aby údaje, s jejichž pomocí se spotřeba oleje zjišťuje, byly objektivní a prokazatelné, tedy aby nešlo jen o odhad spotřeby, ale o její kvalifikovaný výpočet (to plyne už z rozsudků 1 Afs 289/2019, bod 57; a 10 Afs 293/2019, bod 24). V obou právě uvedených věcech (skutkově shodných) stačilo, že daňový subjekt, který topný olej používal na ohřev pokládaného asfaltu, jeho spotřebu vypočítal na základě množství ohřáté asfaltové směsi a průměrné spotřeby oleje na ohřátí jednotky směsi uvedené výrobcem recykléru na asfalt.

[11] Ve věci 2 Afs 72/2022 se pak NSS zabýval konkrétně měřením spotřeby topného oleje prostřednictvím rozdílu mezi výškami hladiny oleje v zásobníku. Řekl, že takový údaj (přesně změřenou výšku hladiny) lze ke kvalifikovanému výpočtu spotřeby oleje použít.

Pokud ovšem na měřenou jednotku výšky zásobníku nepřipadá vždy stejný objem, je potřeba k výpočtu spotřeby použít metodu, která vezme v úvahu i tuto skutečnost. Nevadí přitom, že daňový subjekt provede chybný výpočet: podstatné je, že celní úřad má (byť nepřímou, po provedení potřebných matematických operací) k dispozici vstupní údaje, díky kterým může výpočet opravit. I tehdy daňový subjekt unese důkazní břemeno a spotřební daň je mu (v opravené výši) potřeba vrátit. Totéž NSS zopakoval i v další věci (v rozsudku 1 Afs 31/2022, bodu 30; v té věci však daňový subjekt u NSS neuspěl proto, že celnímu úřadu neposkytl litrovací tabulku, jejíž údaje zachycují i nepravidelný tvar nádrže).

[12] V projednávané věci daňový subjekt (stěžovatel) sám provedl kvalifikovaný výpočet, byť si nezaznamenal (nezaevidoval) objektivní (přesně naměřený) vstupní údaj (výšku hladiny v centimetrech), který k výpočtu použil. Podle celního úřadu nebyl výpočet dostatečně kvalifikovaný; podle GŘC kvalifikovaný sice byl, ale stěžovatel si měl zaznamenat i vstupní údaj. Podle městského soudu bylo třeba zaznamenávat vstupní údaj, případně koeficient pro přepočet. NSS s městským soudem nesouhlasí.

[13] Stěžovatel změřil (tvrzeně v celých centimetrech; k tomu dále) výšku hladiny oleje v zásobníku na konci zdaňovacího období a pomocí litrovací tabulky od výrobce zjistil zůstatek oleje v litrech. Stěžovatel při měření výšky hladiny měřil s přesností na celé centimetry podle stupnice vyznačené na zásobníku. Litrovací tabulka stanovuje objemové hodnoty pro každých 10 cm výšky hladiny, stěžovatel jednotlivé desetimetrové intervaly rozčlenil po 1 cm s předpokladem, že na každý centimetr připadne desetina objemu desetimetrového intervalu. Stěžovatel tedy udělal stejnou „chybu“ jako jiný daňový subjekt ve zdaňovacích obdobích řešených ve věci 2 Afs 72/2022, jen v menším měřítku. Tentokrát ale tato „chyba“ byla nepodstatná. Nepravidelnost rozložení objemu v zásobníku (zaoblení a prolisy) totiž litrovací tabulka zohledňovala a v tomto smyslu lze říci, že objem připadající na centimetr výšky zásobníku v místě prolisu a objem na centimetr výšky zásobníku bez prolisu, resp. v různých výškách v rámci prolisu, se jistě liší, ovšem jen v přijatelných jednotkách litrů (ostatně podobně jako v nynějším případě rozhodl a argumentoval NSS v rozsudku z 13. 3. 2024, čj. 10 Afs 247/2022-46, který se týkal právně i skutkově obdobné věci).

[14] Litrovací tabulku měly správní orgány k dispozici, stejně tak výsledky místního šetření, v nichž je mj. zdokumentována na zásobnících vyznačená stupnice, kterou stěžovatel k výpočtu spotřeby rovněž používal. Nic jim proto nebránilo zjistit, ve výšce kolika centimetrů se nacházela hladina oleje v zásobníku, a bylo tedy nadbytečné tento údaj od stěžovatele vyžadovat. Situace by byla jiná, kdyby do stěžovatelova kvalifikovaného výpočtu vstupovalo více neznámých hodnot. Tak tomu ovšem v projednávané věci nebylo: do výpočtu vstupovala hodnota jediná, která byla prostřednictvím tabulky převedena na výslednou hodnotu. Při znalosti výsledku tedy byla nutně známá i vstupní hodnota.

[15] Požadavek na uvedení přepočtového koeficientu, *nota bene* s ohledem na rozsudek 2 Afs 72/2022, který zmiňoval městský soud, nebyl relevantní. Tento koeficient totiž lze zase dovodit. Přitom je třeba si povšimnout, za jakých podmínek NSS ve věci 2 Afs 72/2022 uznal způsob měření daňového subjektu, který pracoval s převodním koeficientem. NSS totiž způsob prokázání spotřebovaného množství oleje akceptoval bez ohledu na to, že zmíněný převodní koeficient byl „*nesprávný – vycházející z domněle pravidelného tvaru*

pokračování

*nádrže*“ (bod 17 citovaného rozsudku)<sup>1</sup>. Za rozhodné naopak považoval, že „*na základě zjištění výšky hladiny je pak možné vypočítat množství odebraného minerálního oleje za pomoci převodní tabulky zohledňující nepravidelný tvar skladovací nádrže*“, a to i v situaci, kdy daňový subjekt naměřenou výšku hladiny neevidoval (viz opět bod 17 rozsudku 2 Afs 72/2022). V podstatě tedy byly rozhodné jen dvě podmínky: i) evidence spotřeby v litrech, ii) předložení převodní (litrovací) tabulky. V rozsudku 1 Afs 31/2022 pak bylo důvodem neuznání nároku na odpočet daně nedoložení litrovací tabulky, tu však nyní stěžovatel předložil (NSS připomíná, že tato tabulka zohledňovala nepravidelnost nádrže). Nadto i rozsudek prvního senátu, právě s odkazem na rozsudek druhého senátu, konstatoval, že koeficient rozložení objemu „*topného oleje lineárně na výšku nádrže, aniž by zohlednil její zakřivení a prolisy*“, je problematický (bod 24). Význam takových koeficientů tedy nelze nijak přeceňovat. První senát tak naopak v bodě 24 svého rozsudku opět zdůraznil význam litrovací tabulky.

#### 4. Závěr a náklady řízení

[16] NSS nesouhlasí s městským soudem: rozhodnutí, kterým Generální ředitelství cel stěžovateli nepřiznalo vrácení spotřební daně za září až listopad 2020, mělo být zrušeno. Nárok stěžovateli nebyl uznán proto, že zaznamenával jen výsledek kvalifikovaného výpočtu, který tvrzeně prováděl na základě přesně naměřené hodnoty, a nezaznamenával také tuto hodnotu samotnou. Pokud to ale právní předpis konkrétně neukládá, nelze trvat na tom, aby si stěžovatel vstupní hodnotu zaznamenával, lze-li ji z výsledku kvalifikovaného výpočtu zjistit.

[17] NSS shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek městského soudu zrušil. Jelikož v této věci byly důvody k tomu, aby bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného, již v řízení před městským soudem, NSS zrušil současně rozhodnutí žalovaného, kterému věc vrátil k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.]. Žalovaný je vázán právním názorem vysloveným NSS v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[18] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Stěžovatel měl úspěch, má tedy právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i kasační stížnosti. NSS je posledním soudem, který o věci rozhodl, proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.).

[19] V řízení o žalobě představovaly náklady řízení stěžovatele zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč. Stěžovatel byl v řízení před městským soudem zastoupen advokátem Mgr. Martinem Kolářem, a náleží mu tak podle § 35 odst. 2 s. ř. s. odměna za zastupování. Pro určení její výše se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Ve vztahu k řízení před městským soudem požádal stěžovatel o náhradu nákladů řízení za celkem čtyři uznatelné úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení, sepsání a podání žaloby a dále dvě další podání ve věci samé (ze dne 20. 8. 2021 a z 6. 10. 2022) [§ 11 písm. a) a d)

<sup>1</sup> Navíc šlo o zcela jednoduše získaný „koeficient“, vycházející toliko z vydělení celkového objemu nádrže její výškou (bod 5 citovaného rozsudku). Nebyl to tedy žádný komplexní údaj, jak by se mohlo zdát z použité terminologie, nýbrž o zcela triviálně získanou hodnotu, k níž bylo snadno možné dospět i v nyní posuzované věci (byť by se podobně jako ve věci 2 Afs 72/2022 jednalo v důsledku prolisů na nádobě o nepřesný údaj; k tomu však je nyní třeba vzít v potaz litrovací tabulku, která prolisy zohledňuje).

advokátního tarifu]. Za každý uznatelný úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 13 600 Kč. Stěžovatelův advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, proto NSS zvýšil odměnu o částku 2 856 Kč (21% daň z přidané hodnoty) na částku 16 456 Kč. Celková náhrada nákladů řízení před městským soudem tak činí 19 456 Kč.

[20] V řízení o kasační stížnosti představovaly náklady řízení stěžovatele zaplacený soudní poplatek za podání kasační stížnosti ve výši 5 000 Kč a dále odměna a náhrada hotových výdajů stěžovatelova advokáta. Ten v řízení o kasační stížnosti učinil jeden úkon právní služby, kterým je podání kasační stížnosti [§ 11 písm. d) advokátního tarifu]. Za tento úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 3 400 Kč. Zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, tato částka se proto zvyšuje o částku 714 Kč (21% daň z přidané hodnoty) na částku 4 114 Kč. Náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti tak činí 9 114 Kč.

[21] Celkově je žalovaný povinen uhradit stěžovateli za řízení o žalobě a kasační stížnosti náhradu nákladů ve výši 28 570 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.) k rukám jeho zástupce, advokáta Mgr. Martina Koláře (§ 149 odst. 1 občanského soudního řádu, užitý na základě § 64 s. ř. s.).

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

V Brně dne 16. dubna 2024

Michaela Bejčková  
předsedkyně senátu