



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Karolíny Tylové, LL.M a soudců Mgr. Lucie Trejbalové a Mgr. Zdeňka Macháčka ve věci

žalobce: X, DIČ X  
místem podnikání X

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**  
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 3. 2025, č. j. 14422/2025-900000-24160  
a ze dne 31. 3. 2025, č. j. 14422-2/2025-900000-24160

takto:

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

## Odůvodnění:

### I. Předmět řízení

1. Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhá přezkumu shora označených rozhodnutí žalovaného. Napadeným rozhodnutím ze dne 25. 3. 2025, č. j. 14422/2025-900000-24160, byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Celního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „celní úřad“) - dodatečné platební výměry ke snížení nároku na vrácení spotřební daně ze dne 15., 18., 20. a 21. 11. 2024, kterými celní úřad žalobci dodatečně vyměřil spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období srpen 2020 až květen 2021, srpen 2021 až prosinec 2021 a srpen 2022 až prosinec 2022 v souhrnné výši 323 541 , a platební výměry k nároku na vrácení spotřební daně ze dne 5. 12. 2024, kterými celní úřad žalobci přiznal nárok ve výši 0 Kč namísto za zdaňovací období srpen 2023 až březen 2024 uplatněného nároku v souhrnné výši 73 841 Kč. Napadeným rozhodnutím ze dne 31. 3. 2025, č. j. 14422-2/2025-900000-24160, byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí celního úřadu - platební výměry na penále ze dne 15., 18., 20. a 21. 11. 2024, kterými celní úřad žalobci na základě dodatečných platebních výměrů ve vztahu ke zdaňovacím obdobím srpen 2020 až květen 2021, srpen 2021 až prosinec 2021 a srpen 2022 až prosinec 2022 vyměřil penále v souhrnné výši 43 910 Kč.
2. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ze dne 25. 3. 2025, č. j. 14422/2025-900000-24160, uvedl, že žalobcem předložené doklady o prodeji osvědčují nákup topných olejů za cenu včetně spotřební daně, označovaných a obarvených v souladu s požadavky zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. V otázce splnění této podmínky není mezi žalovaným, celním úřadem a žalobcem sporu. Stejně tak není sporu v otázce žalobce jakožto osoby, která topné oleje pro výrobu tepla sama spotřebovala. K samotnému způsobu zjišťování spotřeby topných olejů žalovaný odkázal na protokol o místním šetření ze dne 14. 7. 2023, z něhož vyplývá, že ke zjištění naplněnosti nádrží TZ 1 byl při místním šetření užit metr nikoli měrná tyč. Dále je v protokolu doslovně uvedeno: „*Na žádost úředních osob provedl X zjištění aktuálního stavu zásob topného oleje, a to tak že za pomoci světla baterky zjistil přes stěnu každého zásobníku. Podle takto provedeného zjištění aktuální zůstatek topného oleje činí v každé nádrži cca 1 050 l.*“ V prostoru s kotli a prostoru se zásobníky nebylo vizuální kontrolou zjištěno žádné měřicí zařízení, kterým by bylo možno zjistit spotřebu topných olejů či jejich úbytek v nádržích. Totožné zjištění bylo konstatováno i k nádrži TZ 2. K nádrži TZ 2 je v protokolu dále uvedeno: „*Na žádost úředních osob provedl pan X zjištění aktuálního stavu zásob topného oleje a to tak, že za pomoci světla z baterky zjistil přes stěnu zásobníku výšku hladiny topného oleje. Podle takto provedeného zjištění aktuální zůstatek topného oleje činí v nádrži cca 1 800 l. Objem nádrže je dle vyjádření pana X 3 000 l. Výška hladiny topného oleje se nacházela nad ryskou s hodnotou 1 500.*“ Na otázku, jakým způsobem zjišťuje žalobce spotřebu topných olejů u jednotlivých topných zařízení, žalobce uvedl: „*Spotřebu topných olejů zjišťuji 1x až 2x měsíčně, ale vždy ke konci měsíce, a to odečtem výšky hladiny topného oleje v nádržích. Hodnotu cca v litrech pak získám zohledněním objemu nádrže a mnou zjištěné výšky hladiny oleje. U zásobníku u Kotelny 2 (nádrž TZ 2) přiblížím i k ryskám, které jsou vyznačené na stěně nádrže. Způsob měření jsem fyzicky předvedl dnes při zjišťování aktuálních zůstatků topného oleje v nádržích. Rozdíl mezi stavem topného oleje v nádržích na začátku a na konci měsíce je spotřeba topného oleje.*“ Žalovaný se dále vyjadřoval k odbornému posudku předloženému žalobcem spolu s odvoláním. Konstatoval, že znalcem byla posuzována relevance žalobcem k posouzení předložených měrných tyčí (dřevěných latí) vybavených stupnicí jak v centimetrech, tak v litrech, přičemž však tyto měrné tyče nebyly při místním

šetření ani zmíněny, nenachází se na žádné z pořízených fotografií, především však při demonstraci způsobu měření žádnou takovou pomůcku ke zjišťování stavu topných olejů v nádržích žalobce neužil, ačkoli byl pracovníky požádán o zjištění aktuálního stavu zásob topných olejů. Současně dle svého vyjádření tímto demonstroval způsob, jakým byl zůstatek topných olejů v dotčených nádržích zjišťován. V odvolání žalobce tvrdil, že měrné tyče slouží k přesnému určení výšky hladiny topných olejů v konkrétní nádrži, kdy aktuální objem nádrží při znalosti objemu nádrže se již snadno dopočte. Žalobce v žádné části řízení netvrdil odečet hodnoty z měrné tyče přímo v litrech, naopak je opakovaně zmiňován odečet v délkových jednotkách a následný matematický přepočítání na litry. Pokud by žalobce skutečně užíval ke zjištění stavu topných olejů v nádržích TZ 1 a 2 měrné tyče předložené k posouzení znalci, po odečtu hodnoty v litrech by již nebylo zapotřebí žádného přepočtu délkových údajů na údaj v litrech. Ve vyjádření ze dne 8. 6. 2024 žalobce mimo jiné uvedl, že minimálně 2x měsíčně osobně měřil výšku hladiny nádrže a z toho určoval stav zásob topných olejů v litrech, přičemž ke stanovení přesného a konkrétního množství zůstatku topných olejů bylo užíváno základní matematiky při skutečném měření stavu zásob. K problematice výpočtu objemu tělesa pak žalobce uvedl, že jediným základním matematickým výpočtem je v tomto případě výpočet objemu válce. K tomu žalovaný konstatoval, že dle pořízené dokumentace jsou nádrže TZ 1 a 2 svým tvarem výrazně vzdáleny tvaru pravidelného válce. Vzhledem k uvedenému nelze dle žalovaného odborný posudek pro předmětná zdaňovací období nijak zohlednit, neboť jak z obsahu protokolu ze dne 14. 7. 2023 a jeho příloh, tak z tvrzení žalobce v celém průběhu předmětného řízení vyplývá, že měrné tyče posuzované znalcem v předmětných zdaňovacích obdobích žalobcem prokazatelně užívány nebyly. Ze stejného důvodu neshledal žalovaný důvodnou ani realizaci výsledku znalce. Žalovaný připomněl, že se v případě nádrží TZ 1 a 2 jednalo o plastové nádrže nepravidelného tvaru. Ke zjištění zůstatku žalobce neměl k dispozici žádná měřicí zařízení či pomůcky původem od výrobce nádrží TZ 1 a 2, nedisponoval ani litrovacími (přepočítacími) tabulkami. Stupnici provedenou ručně na nádrži TZ 2 nelze vzhledem ke tvaru nádrže, velkému rozmezí rysek (500 l) a zejména absenci autorizace nebo alespoň verifikaci této stupnice akceptovat jako relevantní, stejně tak jako užití metru v případě nádrže TZ 1 bez jakýchkoli dalších pomůcek pro relevantní zjištění stavu topných olejů v nádrži. Žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu k této otázce, zejména rozsudky ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41, ze dne 7. 9. 2023, č. j. 1 Afs 31/2022-67 a ze dne 16. 6. 2023, č. j. 2 Afs 72/2022-63. Závěrem žalovaný zdůraznil, že celním úřadem zjištěný skutkový stav je zachycen v protokolu ze dne 14. 7. 2023 a jeho přílohách, přičemž žalobce zjištěné skutečnosti a jejich záznam do protokolu v průběhu místního šetření ani před jeho podepsáním nijak nerozporoval ani nekorigoval a svým podpisem obsah protokolu následně potvrdil. V průběhu řízení pak žalobce užití žádného jiného konkrétního specifického měřidla netvrdil. Dle žalovaného mají zjištěné skutečnosti za důsledek neprůkaznost žalobcem vedených evidencí, tudíž i jím uplatněného nároku, a to i při odhlédnutí od hodnoceného samotného způsobu zjišťování zůstatku topných olejů v nádržích TZ 1 a 2.

## II. Žaloba

3. Ve včasné podané žalobě žalobce především tvrdil, že správce daně neprovedl žalobcem navržené důkazy k ověření metod používaných žalobcem, konkrétně znalecký posudek a výsledek znalce. Správce daně pochybil také při místním šetření prováděném dne 14. 7. 2024 (*poznámka soudu*: správně mělo být uvedeno 14. 7. 2023), když žalobci nepoložil exaktně vyjádřené dotazy zejména ve vztahu ke zjišťování spotřeby topných olejů u jednotlivých

topných zařízení. Dotaz správce daně zněl: „*Jakým způsobem zjišťuje daňový subjekt spotřebu topných olejů u jednotlivých topných zařízení?*“, ačkoliv správce daně očekával odpověď na to, jakým přesně způsobem žalobce měří stav topných olejů v jednotlivých nádržích a jakým způsobem provádí výpočet spotřeby topných olejů. Pokud by se správce daně dotázal přesně, obdržel by také přesnou odpověď žalobce, případně mu mohl být způsob tohoto měření na místě demonstrován. Správce daně i žalovaný také opomenuli některá tvrzení žalobce a některé s tím související důkazy, např. existenci jednoduchého měřidla ke zjištění přesného stavu topného oleje v nádržích. To mělo za důsledek nesprávnost skutkových zjištění i nesprávné právní vyhodnocení.

4. Žalobce vysvětlil, že v návaznosti na zprávu o daňové kontrole ze dne 29. 10. 2024 za účelem prokázání správnosti svého postupu měření spotřeby topných olejů v nádržích oslovil znalce X k odbornému posouzení metod určování spotřeby topných olejů pro daňové účely dle metodik použitých žalobcem a ověření jejich spolehlivosti na základě dostupných dat a provedených analýz. Postup žalobce při měření stavu v jednotlivých nádržích byl znalcem fyzicky ověřen v místě instalace nádrží formou odborného ohledání znalcem, místní zkouškou funkčnosti a experimentem provedeným znalcem. Experimentální ověření stavu věci provedl znalec dne 14. 1. 2025. Posouzení měřitelnosti stavu hladiny nádrží bylo vyhodnoceno za běžně proveditelné a užívána měřidla za řádně čitelná a odpovídají účelu měření. Žalobce také žalovanému jako důkaz navrhl případný výslech znalce. Žalovaný však výslech znalce neprovedl a důkaz odborným posudkem odmítnul. Se závěry, jimiž žalovaný odůvodnil odmítnutí provedení důkazních návrhů, žalobce nesouhlasil a postup žalovaného nepovažoval za správný. Žalobce uvedl, že žalovaný zjevně nevěří, že průměrná měřidla jsou měřidla historickými a jako taková byla dlouhodobě žalobcem používána pro zjišťování spotřeby lehkého topného oleje v nádržích. Vzhledem k tomu, že o tomto náhledu žalovaného se žalobce dozvěděl až z odůvodnění napadených rozhodnutí, navrhoval v žalobě k prokázání existence průměrných měřidel ve zdaňovacím období srpen 2020 až březen 2024 provedení důkazu písemným prohlášením pana X a pana X, případně jejich svědecký výslech.
5. Žalobce dále namítal, že nemohl tvrdit odečet objemové hodnoty z průměrných měřidel s přesností na litry. K určení přesné spotřeby, resp. přesného objemu nádrže v konkrétním okamžiku, bylo nezbytné s ohledem na údaje v délkových jednotkách provést matematický přepočítání naměřených milimetrů na litry. Milimetry mezi jednotlivými objemovými ryskami mají rozdílnou objemovou hodnotu, což již reflektuje zakřivení nádrží. Zjištění aktuálního stavu objemu topných olejů v nádržích ve dvou kotelnách je žalobcem prováděno v každé z nich zvlášť, a to zjištěním hladiny topných olejů v dané nádrži přiložením průměrného měřidla ze strany nádrže a prosvícením plastové nádrže přenosným světlem (např. baterkou). Výška hladiny v nádrži je porovnána s průměrným měřidlem a dle toho, kam u průměrného měřidla výška hladiny dosahuje, dojde ke zjištění údajů z průměrného měřidla. Hlavní stupnice průměrných měřidel je rozdělena po 200 l a pro přesnější odečet se používá postranní stupnice řemeslného metru (v mm), kdy se pomocí trojčlenky dopočítává přesný objem topných olejů v nádrži v okamžiku měření.
6. Žalobce dále zdůraznil, že nepravidelnost tvaru skladovacích nádrží je reflektována v nastavení objemových rysek na průměrných měřidlech. Správnost nastavení rysek byla potvrzena rovněž znalcem při provedení experimentu. Experiment s vypuštěním a napuštěním nádrží podle znalce potvrdil, že průměrná měřidla zakřivení nádrží reflektují. S ohledem na provedení a funkci průměrných měřidel, která nejsou pouze metrická, ale i

objemová, pak není zapotřebí žádná další litrovací (přepočítací) tabulka zapotřebí. Žalobce v této souvislosti odkazoval na doplnění odborného posudku znalce X, který potvrzuje že průměrná měřidla plnohodnotně nahrazují litrovací (přepočítací) tabulku. Žalobce na začátku a na konci každého zdaňovacího období změřil pomocí průměrných měřidel výšku hladiny minerálního oleje ve směru ode dna nádrží. Rozdíl mezi výškou hladiny oproti předchozímu období dle přímého měření převedl na objemové jednotky.

7. Dle žalobce bylo dokazování ze strany správce daně vedeno v rozporu s § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, neboť správce daně některá tvrzení žalobce a s tím související důkazy opomíjel. Žalobce připustil, že v průběhu vedeného daňového řízení se nevyjadřoval vždy exaktně, to však bylo způsobeno tím, že nemá běžnou zkušenost s jednáním s orgány veřejné moci a nedocenil, nakolik je nutné být ve svých vyjádřeních přesný, přestože zjišťování objemu v nádrži považuje za triviální matematickou otázku, kterou řeší zcela běžně. Pokud jde o napadené rozhodnutí ze dne 31. 3. 2025, č. j. 14422-2/2025-900000-24160, jedná se o rozhodnutí o platebních výměrech na penále, které je plně odvislé od argumentace obsažené v rozhodnutí ze dne 25. 3. 2025, č. j. 14422-2025-900000-24160. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhoval zrušení obou napadených rozhodnutí i jim předcházejících dodatečných platebních výměrů. Současně požadoval náhradu na nákladů soudního řízení.

8.

### III. Vyjádření žalovaného

9. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný předně konstatoval, že žalobní námitky jsou zcela shodné s námitkami uplatněnými již v odvoláních. Žalovaný proto odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Žalovaný zdůraznil, že žalobce jím užitý způsob zjišťování stavu nádrží popsal do protokolu o místním šetření ze dne 14. 7. 2023. Přílohu protokolu tvoří fotodokumentace pořízená na místě spotřeby. Jak vyplývá z obsahu protokolu, žalobce stanovil zůstatek v nádržích TZ 1 a 2 toliko odhadem, pouze prosvícením nádrží ke zjištění hladiny topných olejů bez užití měřidla. Užití jakéhokoliv měřidla není v protokolu popsáno, ani se takové měřidlo nenachází na pořízených fotografiích tvořících přílohu protokolu. Aplikaci způsobu zjištění stavu topných olejů demonstrovaného v rámci místního šetření dne 14. 7. 2023 žalobce označil za způsob zjišťování stavu topných olejů, resp. spotřeby topných olejů. V průběhu daňové kontroly pak žalobce potvrdil totožný postup též ke zdaňovacím obdobím srpen 2023 až březen 2024. S ohledem na tvrzení žalobce, že k rozpočtu na denní spotřebu docházelo až na základě měsíčního odečtu stavu topných olejů v nádržích TZ 1 a 2, bylo pro přijetí závěrů o prokázání nároku na vrácení spotřební daně shledáno rozhodným zjišťování spotřeby dle stavu topných olejů v nádržích TZ 1 a 2. Zpráva o daňové kontrole i napadené rozhodnutí ze dne 25. 3. 2025 obsahují ale i hodnocení zjišťování spotřeby dle normované spotřeby, přičemž tento způsob rovněž nebyl shledán způsobitelným spotřebu topných olejů relevantně prokázat.
10. K žalobcem předloženým důkazním návrhům žalovaný konstatoval, že odborný posudek jako důkaz odmítl a výslech znalce shledal nedůvodným, neboť z obsahu spisu nebylo možné dojít k závěru, že znalcem posuzovaná průměrná měřidla byla žalobcem užívána ke

zjišťování spotřeby topných olejů v předemtných zdaňovacích obdobích. Pokud jde o písemná prohlášení X a pana X, žalovaný uvedl, že ze samotné případné existence měrných tyčí (příměrných měřidel) ke zjišťování spotřeby topných olejů nelze automaticky dovozovat jejich užívání již v předemtných zdaňovacích obdobích. Žalobcem v rámci daňové kontroly užití příměrných měřidel tvrzeno nebylo, takový postup nebyl ani demonstrován v rámci místního šetření dne 14. 7. 2023, ačkoli žalobce na výzvu pracovníků celního úřadu zjišťoval aktuální stav topných olejů a aplikovaný postup poté deklaroval jako standartní způsob zjišťování stavu topných olejů. Žalobce také ve vztahu k měření výšky hladiny topných olejů argumentoval matematickým výpočtem za využití vzorce pro výpočet objemu válce. Pokud by však v rozhodné době žalobce skutečně disponoval příměrnou tyčí, resp. ji reálně používal k tvrzenému účelu, takový výpočet by nepotřeboval, neboť by zcela postačovalo stav topných olejů jednoduše vypočítat na základě změřeného údaje v centimetrech mezi dotčenými ryskami vyznačenými v litrech, tak jak žalobce argumentuje nyní. Žalovaný uzavřel, že námitky žalobce řádně vypořádal již v napadených rozhodnutích. Navrhl proto žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

#### IV. Replika žalobce

11. Žalobce zopakoval, že z dotazu položeného správcem daně při místním šetření neporozuměl, že musí provést kompletní měření spotřeby topných olejů, tak jak ji provádí vždy na začátku a konci zdaňovacího období. Pokud se týče zdaňovacího období srpen 2023 až březen 2024 žalobce odkázal na své vyjádření ze dne 8. 6. 2024 ve kterém použití příměrných měřidel při zjišťování spotřeby minerálních olejů zmínil: „... *minimálně 2x měsíčně...změřím výšku hladiny nádrže (za pomoci měřidel) a z toho zcela konkrétně určuji stav zásob jednotkového množství (litry)...*“ Způsob kvalifikovaného měření prováděného žalobcem pak byl žalovanému detailně popsán a doložen v odvoláních, resp. jejich doplnění.
12. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ze dne 23. 5. 2025 konstatoval, že existence příměrných měřidel v rozhodném období nebyla žalobce prokázána. Když žalobce navrhl k prokázání existence příměrných měřidel v rozhodném období konkrétní důkazy, argumentuje žalovaný tím, že z existence příměrných měřidel nelze automaticky dovozovat také jejich pravidelné používání. Z písemného prohlášení navržených svědků ale nevyplývá jen samotná existence příměrných měřidel, ale také jejich používání žalobcem. Použití příměrných měřidel navíc žalobce tvrdil již ve svém podání ze dne 8. 6. 2024. Z odborného posudku znalce a z jeho doplnění pak vyplývá, že způsob měření spotřeby minerálních olejů za použití příměrných měřidel představuje kvalifikované zjišťování spotřeby minerálních olejů v nádržích.

#### V. Posouzení věci krajským soudem

13. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející v řízení podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.
14. Z obsahu spisu vyplývá, že žalobce realizuje spotřebu minerálních olejů dle § 45 odst. 1 písm. b) zákona o spotřebních daních k výrobě tepla na adrese V Jilmu 229, Jilemnice, kde se nachází dvě topná zařízení T'Z 1 a T'Z 2 v jeho vlastnictví. K T'Z 1 jsou připojena dva vzájemně propojené nadzemní zásobníky každý o objemu 1 100 l (nádrže T'Z 1). T'Z 2 je připojeno na nadzemní zásobník o objemu 3 000 l (nádrž T'Z 2). Nádrže T'Z 1 nejsou

opatřeny žádným měřícím zařízením či stupnicí. Na stěně nádrže TZ 2 jsou ručně vyznačené rysky s hodnotami 500 až 3 000 l po 500 l. Jiným měřidlem či stupnicí tato nádrž opatřena není. Dle svého sdělení žalobce nedisponoval litrovacími tabulkami ani technickou dokumentací k žádné z nádrží.

15. Předmětem sporu je relevance žalobcem užitého způsobu zjišťování množství spotřebovaných topných olejů při aplikaci nepřímé metody, tj. nikoli měření spotřebovaných topných olejů přímo v litrech, nýbrž zjištěním stavu topných olejů v nádržích na začátku a na konci jednotlivých zdaňovacích období a až následně za využití výpočtu zjištění spotřebovaného množství topných olejů.
16. Celní úřad stejně jako žalovaný vycházel z toho, jak žalobce popsal a demonstroval způsob zjišťování stavu nádrží v průběhu místního šetření dne 14. 7. 2023. Žalobce při místním šetření provedl zjištění aktuálního stavu zásob tak, že za pomoci světla z baterky zjistil přes stěnu zásobníku výšku topného oleje v zásobníku. Způsob měření stavu topných olejů v nádržích demonstroval u nádrže TZ 1 tak, že užil metr ke zjištění vzdálenosti hladiny topných olejů od horního okraje nádrže a následně odhadl stav nádrže (na základě celkové kapacity nádrže). U nádrže TZ 2 pak dle protokolu o místní šetření došlo k odhadu zůstatku topných olejů (cca 1 800 l) na základě rysek ručně vyznačených na těle nádrže. Na otázku, jakým způsobem zjišťuje spotřebu topných olejů u jednotlivých topných zařízení, žalobce uvedl: *„Spotřebu topných olejů zjišťuji 1x až 2x měsíčně, ale vždy ke konci měsíce, a to odečtem výšky hladiny topného oleje v nádržích. Hodnotu cca v litrech pak získám zohledněním objemu nádrže a mnou zjištěné výšky hladiny oleje. U zásobníku u Kotelny 2 (nádrž TZ 2) přiblížím i k ryskám, které jsou vyznačené na stěně nádrže. Způsob měření jsem fyzicky předvedl dnes při zjišťování aktuálních zůstatků topného oleje v nádržích. Rozdíl mezi stavem topného oleje v nádržích na začátku a na konci měsíce je spotřeba topného oleje.“* V protokolu o místním šetření je také uvedeno, že vizuální kontrolou prostoru s kotli a prostoru se zásobníky nebylo zjištěno žádné měřicí zařízení, kterým by bylo možno zjistit spotřebu topných olejů či jejich úbytek v nádržích. V podrobnostech soud odkazuje na zprávu o daňové kontrole (str. 26 až 28) a napadené rozhodnutí ze dne 25. 3. 2025 (str. 8 až 9).
17. Žalobce naproti tomu v žalobě, stejně jako předtím v odvolání proti rozhodnutím celního úřadu, tvrdil, že stav nádrží, resp. spotřebu topného oleje, zjišťoval pomocí průměrných měřidel. Již v odvolání také navrhol provést důkaz znaleckým posudkem X k prokázání toho, že pomocí žalobcem prezentovaných průměrných měřidel lze stav hladiny nádrže spolehlivě zjistit a že jsou tato měřidla čitelná a odpovídají účelu měření. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ze dne 25. 3. 2025 (str. 9 až 11) podrobně vysvětlil, proč posudek X nelze pro posuzovaná zdaňovací období zohlednit a proč považuje výsledek X za nadbytečný. Zdejší soud se závěry žalovaného plně ztotožňuje a odkazuje na ně. Žalovaný především konstatoval, že měrné tyče (dřevěné latě) vybavené stupnicí jak v centimetrech, tak v litrech, posuzované znalcem, nebyly při místním šetření zjištěny ani žalobcem zmíněny, nenachází se ani na žádné z pořízených fotografií. Ani při demonstraci způsobu měření žalobce žádnou takovou pomůcku ke zjišťování stavu topných olejů v nádržích žalobce neužil. Uvádí-li žalobce v replice, že užití průměrných měřidel zmínil již ve vyjádření ze dne 8. 6. 2024, nelze mu přisvědčit. Ve vyjádření ze dne 8. 6. 2024 žalobce nejprve popisoval výpočet objemu válce, který by však nepotřeboval, pokud by průměrná měřidla v rozhodné době používal, a následně uvedl: *„Já osobně fyzicky změřím výšku hladiny nádrže (za pomoci měřidel) a z toho konkrétně určuji stav zásob jednotkového množství (litry).“* Ani

z tohoto vyjádření žalobce nelze použití žádného konkrétního specifického měřidla dovozovat. Soud má za to, že měřidlem, o němž žalobce ve vyjádření hovořil, byl s největší pravděpodobností metr, jak je zaznamenáno v protokolu o místním šetření.

18. Nelze přijmout argumentaci žalobce, že neporozuměl otázce: „*Jakým způsobem zjišťuje daňový subjekt spotřebu topných olejů u jednotlivých topných zařízení?*“ Zdejší soud má za to, že otázka byla formulována naprosto srozumitelně a nevyžadovala upřesnění, které žalobce ostatně v průběhu místního šetření ani nepožadoval.
19. Pokud jde o návrh na doplnění dokazování písemným prohlášením či výsledkem žalobcem navržené svědků, je třeba konstatovat, že i když v obecné rovině je ve správním soudnictví možné navrhopat nové důkazy (viz princip plné jurisdikce), v případě daňového řízení, jehož předmětem je otázka unesení důkazního břemene, je situace poněkud odlišná. Prokazování nároku na vrácení daně je dokladovou záležitostí. V průběhu daňového řízení byla prokázána nepřesnost a neprůkaznost evidencí o skutečné spotřebě minerálních olejů. Ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu je postavena na tom, že soudní řízení není pokračováním daňového řízení, v jehož rámci by mělo docházet k dalšímu upřesňování zjištěného skutkového stavu. Neunesení důkazního břemene v daňovém řízení proto není možné dohánět před správními soudy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017-135, bod [66], který odkazuje na závěry rozsudku ze dne 10. 9. 2015, č. j. 4 As 133/2015-57, resp. rozsudku ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, č. 1906/2009 Sb. NSS). Tvrzení, že až z napadeného rozhodnutí žalobce vyrozuměl, že žalovaný nevěří, že žalobce v posuzovaných obdobích přiměřená měřidla používal, není obhajitelné. Již ze zprávy o daňové kontrole vyplývají jednoznačné úvahy celního úřadu o absenci jakýchkoliv specifických měřidel při zjišťování stavu topného oleje v nádržích. Chtěl-li tedy žalobce prokazovat opak, měl tak učinit již v průběhu daňového řízení.

## VI. Závěr a náklady řízení

20. Z uvedených důvodů vyhodnotil soud žalobní námitky jako nedůvodné a žalobu zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
21. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
22. V souzeném případě měl úspěch žalovaný, ten náhradu nákladů řízení nepožadoval, ostatně mu ani žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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).

Liberec dne 15. ledna 2026

Mgr. Karolína Tylová, LL.M.,  
předsedkyně senátu