ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Davida Hipšra, soudce Milana Podhrázkého a soudkyně Jiřiny Chmelové v právní věci žalobce: **Beton Union Plzeň s.r.o.**, se sídlem Emilova 1228/9, Plzeň, zastoupen JUDr. Ing. Vojtěchem Levorou, advokátem se sídlem Slovanská 982/136, Plzeň, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 6. 2025, č. j. 77 Af 1/2024-72,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím ze dne 13. 12. 2023, č. j. 34594-2/2023-900000-316 (dále jen „napadené rozhodnutí 1“), žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 7. 6. 2023, jimiž byl podle § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), žalobci doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“), za zdaňovací období leden 2021, únor 2021, březen 2021, duben 2021, listopad 2021 a prosinec 2021.

[2] Rozhodnutím ze dne 9. 2. 2024, č. j. 9331/2024-900000-319 (dále jen „napadené rozhodnutí 2“), žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí správce daně ze dne 6. 9. 2023, jimiž byl podle § 143 daňového řádu žalobci doměřen snížený nárok na vrácení

spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o spotřebních daních za zdaňovací období leden 2022, únor 2022, březen 2022, duben 2022, listopad 2022, prosinec 2022, leden 2023 a únor 2023.

II.

[3] Žalobce podal proti výše uvedeným rozhodnutím dvě samostatné žaloby ke Krajskému soudu v Plzni, který je usnesením ze dne 13. 3. 2025, č. j. 57 Af 4/2024-77, spojil ke společnému projednání s tím, že budou nadále vedeny pod sp. zn. 77 Af 1/2024. Rozsudkem ze dne 30. 6. 2025, č. j. 77 Af 1/2024-72, krajský soud žaloby zamítl.

[4] Podle krajského soudu žalobce jako daňový subjekt uplatňující nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů spotřebovaných na výrobu tepla ve smyslu § 56 zákona o spotřebních daních neunesl v konkrétní věci důkazní břemeno ohledně prokázání skutečné spotřeby LTO k výrobě tepla podle § 2 odst. 1 vyhlášky Ministerstva financí č. 413/2003 Sb., kterou se stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě těchto výrobků, ve znění vyhlášky č. 277/2005 Sb. (dále jen „vyhláška č. 413/2003 Sb."), a to ve vztahu ke třem svým provozovnám v Plzni - Zátiší, Rokycanech a Tachově. K tomu krajský soud uvedl, že zákon o spotřebních daních ani vyhláška č. 413/2003 Sb. nezakazují měřit spotřebu LTO nepřímou metodou. Nemůže se však jednat o libovolný a nijak nepodložený odhad spotřeby. Na subjekty, které žádají o vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních s využitím kvalifikovaného výpočtu, nemá být kladen požadavek na prokázání spotřebovaného množství LTO s absolutní přesností. Klíčové však je, aby kvalifikovaný výpočet byl učiněn na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. K posouzení toho, zda bude žadateli přiznán nárok na vrácení daně, totiž správce daně nemůže vycházet pouze z nepodložených tvrzení o zůstatku minerálního oleje v nádrži, jako tomu bylo v posuzované věci, aniž by měl možnost přezkoumat, zda daňový subjekt zjišťuje skutečnou spotřebu, nebo zda používá měřidla a jiné postupy správně. Není v rozporu s povinností šetřit práva daňových subjektů lpět v případě daňového benefitu, jakým vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních bezesporu je, na požadavku vysoké míry přesnosti měření, přísnosti nároků na plnění evidenčních povinností a exaktním výkladu právních předpisů dopadajících na danou věc. Žalobce se přitom mýlí, když tvrdí, že prvoinstanční rozhodnutí jsou založena na subjektivním vyhodnocení, které je nesprávné a účelové, s cílem za každou cenu vybrat daň. Naopak, ze strany správce daně byly podrobně popsány zjištěné skutečnosti a následně byly správně aplikovány zákonné požadavky i požadavky plynoucí z judikatury správních soudů.

[5] K požadovanému výslechu Ing. J. S. a Ing. L. F. krajský soud uvedl, že jejich výpovědi z podstaty věci nemohly na závěrech správce daně nic změnit, neboť sám žalobce a) nezpochybnil skutková zjištění stran způsobu měření a vedení evidence, b) netvrdil, že by ony výpovědi mohly právě tato skutková zjištění rozporovat a c) zpochybnil „pouze" závěry, které správce daně z oněch zjištění dovodil.

[6] Stran námitky o nezahájení řízení krajský soud zdůraznil, že procesní režim řízení vedeného ve věci s žalobcem je upraven daňovým řádem, který v § 262 použití správního řádu při správě daní přímo vylučuje. Namítal-li proto žalobce, že v jeho věci nebyl při

zahájení řízení dodržen správní řád, pak taková námitka nemohla být úspěšná, neboť správní řád na žalobcovu věc vůbec nedopadal. Pro úplnost pak konstatoval, že doměřovací řízení v žalobcově případě byla zahájena podle § 145 odst. 2 a 4 daňového řádu, a to uplynutím pětadvacetidenní lhůty ode dne doručení výzev ze dne 4. 7. 2023 k podání dodatečného daňového přiznání na spotřební daň z minerálních olejů podle zákona o spotřebních daních, na které bylo reagováno e-mailovým podáním, v němž bylo jasně sděleno, že žalobce žádná dodatečná daňová přiznání podávat nebude.

III.

[7] Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[8] Stěžovatel uvedl, že chybné měření je zásadním argumentem správce daně i krajského soudu, kdy základem sporu je skutečnost, že správce daně trval na tom, že vedení evidence může být pouze průtokoměrem v litrech. Jiné měření se neuznává. Účelově pak byl zamítnut návrh na výslech zaměstnanců stěžovatele k této skutečnosti.

[9] Stěžovatel dále uvedl, že na provozovně Plzeň – Zátiší bylo měřeno pomocí metru, který byl rozdělen na centimetry a úbytek byl přepočítán na litry. Na základě těchto hodnot byl stěžovatelem stanoven přepočítávací koeficient, který pak opakovaně používal. Správce daně takové měření nikdy nezpochybnil, přičemž není jasné, proč je ze strany krajského soudu požadována převodní tabulka výrobce nádrže. Zohledňování nepravidelností nádrží hraničí podle stěžovatele se šikanou. I v provozovně Rokycany bylo řádně měřeno a jestli jde o jednu nádobu nebo nádoby tři vzájemně spojené nemůže mít podle stěžovatele na měření vliv. Stěžovateli není zřejmé, jaký vliv na spotřebu má záznam délky topení, neboť hořák nemá normovanou spotřebu, ta je odvislá od intenzity plamene. V provozovně Tachov byla spotřeba měřena měřáky Roth, přičemž stěžovatel nesouhlasil s tvrzením, že nelze změřit zůstatky, kdy obsah nádoby mínus spotřeba se rovná zůstatku. Není pravdou, že stanovení spotřeby topného oleje bylo odhadem, protože vždy byl výpočet proveden součinem a odečtem či součtem, konkrétní způsob výpočtu tak byl správci daně vždy doložen. Pokud správce daně není schopen vypočíst z naměřených hodnot spotřebu za zdaňovací období, pak nemůže takový nedostatek stíhat stěžovatele. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41, je krajským soudem vykládán jednostranně ve prospěch žalovaného. Se zohledněním všech dostupných údajů, míry nádrží, koeficientu a účelu zákona o spotřebních daních, je evidentní, že drobné odchylky v měření nemohou znamenat, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno.

[10] Podle stěžovatele je paradoxem, že správce daně se nikdy nevyslovil v tom smyslu, že odebraný topný olej byl použit jinak (k jinému účelu), než použit být má, a že stěžovatel nebyl řádným uživatelem podle § 3 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních. Rozhodnutí správce daně je tedy zjevně účelové. Npor. Bc. M. H. prohlásil před Ing. J. S. a Ing. L. F., jakož i před dalšími svědky, že není pochyb o tom, že topný olej byl protopen k danému účelu, tedy ohřevu komponent v zimě. Přesto správce daně řádnou spotřebu neuznává, resp. předstírá jako kdyby k žádné spotřebě nedošlo. Kontrola se provádí za účelem, zda nakoupené množství topného oleje, resp. zda vypočítaná výše nároku na vrácení

spotřební daně z minerálních olejů, sloužilo ke skutečné spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla. Je zjevné, že topný olej byl použit výhradně pro technologické účely, tj. pro výrobu tepla, kterým se nahřívají jednotlivé frakce betonu. Konečně o spotřebě pro daný účel (i když nepřímo) svědčí i termíny jeho použití (konkrétní měsíce). V případě nejrigoróznějšího přístupu proto mohlo dojít pouze k dodanění, tj. ke snížení nároku na vrácení spotřební daně, maximálně v rozsahu odchylky měření, nikoliv však ve vztahu k veškerému odebranému oleji. Lpění na měření spotřeby v litrech je podle stěžovatele čirý formalismus, který nemá oporu v zákoně.

[11] Stěžovatel dále namítal, že se krajský soud nevypořádal s vadou řízení, kdy v rámci správního řízení nebyly provedeny důkazy výslechem v tomto řízení navržených svědků, zaměstnanců stěžovatele, ve věci správcem daně striktně vyžadovaného měření za pomoci průtokoměru a dotazem na Český hydrometeorologický ústav, jaké teploty byly v měsících, ve kterých se čerpal topný olej na jednotlivých betonárnách, což mělo vést k nemožnosti vyhodnocení důkazů ve všech jejich souvislostech.

[12] Podle stěžovatele je závěr krajského soudu konstruován tak, že stěžovatel množství spotřebovaného oleje nepočítal, ale jen odhadoval, což není pravdou. Každé měření je zatíženo určitou chybou a ke správné hodnotě se pouze přibližuje. Stěžovatel nepopírá, že chyby měření jsou někde sice větší než jeden litr, ale vzhledem ke konstantně použitým metodám jsou i tyto odchylky stálé. O tom svědčí i množství spotřebovaného topného oleje. Kdyby odchylky ve smyslu naměřené spotřeby byly trvale nižší, než je faktická spotřeba, pak by se olej musel v nádržích kumulovat. Kdyby odchylky ve smyslu naměřené spotřeby byly trvale vyšší, než je faktická spotřeba, musel by olej v nádržích scházet. Skutečná měsíční odchylka tedy může být rozdíl mezi vykázanou spotřebou a zůstatkem v nádržích. Není pochyb o tom, že množství spotřebovaného oleje bylo každý měsíc evidováno. To, že praxi stěžovatele nepovažuje správce daně za dostačující, nemá opodstatnění v zákoně. O tom jednoznačně svědčí jednak evidenční listy vedené za měsíční období, jednak evidence spotřebovaného oleje podle jednotlivých betonárek a rekapitulace celkové spotřeby podle jednotlivých provozoven. Zákon o spotřebních daních ani vyhláška č. 413/2003 Sb. nestanoví konkrétní způsob, jakým má být množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje měřeno a evidováno. Stěžovatel přitom doložil jak množství nakoupeného oleje, tak i jeho spotřebu.

[13] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu a vyjádřil se k jednotlivým námitkám, které považoval za nedůvodné. Mimo jiné poukázal na to, že stěžovatel víceméně pouze opakuje argumentaci uvedenou v odvolání a žalobě, aniž by reagoval na závěry krajského soudu. Měl za to, že napadený rozsudek je přezkoumatelný, zákonný a věcně správný stejně jako obě napadená rozhodnutí. Z uvedeného důvodu navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

IV.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud úvodem předesílá, že obsah a kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčuje nejen rozsah přezkumné činnosti, ale i obsah rozsudku kasačního soudu. Je odpovědností stěžovatele, aby v kasační stížnosti specifikoval skutkové a právní důvody, pro které napadá rozhodnutí krajského soudu (srov. rozsudky NSS ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, či ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012-42). Smyslem soudního přezkumu není opakovat již jednou vyřčené. Dále Nejvyšší správní soud připomíná, že náležitou formulaci kasačních námitek není možné nahradit pouhou parafrází námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřují proti jiným rozhodnutím, než která jsou předmětem přezkumu ze strany kasačního soudu (srov. rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58). Stěžovatel sice může v kasační stížnosti žalobní argumentaci (popř. argumentaci obsaženou v odvolání) zopakovat, např. tehdy, pokud se s ní krajský soud dostatečně nevypořádal, nebo nesouhlasí-li se skutkovým či právním posouzením. Vždy je však třeba výslovně uvést, jaké konkrétní závěry krajského soudu pokládá za nedostatečné, resp. za nesprávné. Pokud stěžovatel uplatní námitky toliko obecně, je Nejvyšší správní soud oprávněn zabývat se posouzením zákonnosti napadeného rozsudku toliko v obecné rovině, neboť v opačném případě by za stěžovatele domýšlel, z jakých důvodů pokládá napadené soudní rozhodnutí za nesprávné (srov. rozsudky NSS ze dne 24. 3. 2016, č. j. 3 As 137/2015-45, či ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[18] Podstatou projednávané věci je otázka, zda stěžovatel jako daňový subjekt uplatňující nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů spotřebovaných na výrobu tepla ve smyslu § 56 zákona o spotřebních daních unesl v konkrétní věci důkazní břemeno ohledně prokázání *skutečné spotřeby LTO* k výrobě tepla podle § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. Stěžovatel je přesvědčen, že jím vedená evidence o skutečné spotřebě a údaje poskytnuté správci daně umožňovaly množství spotřebovaného LTO zpětně zkontrolovat. Naopak podle správních orgánů i krajského soudu to možné nebylo, a tudíž stěžovatel své důkazní břemeno neunesl.

[19] K otázce prokazování skutečné spotřeby LTO pro účely žádosti o vracení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních již existuje judikatura správních soudů. Z ní plyne, že zákon o spotřebních daních ani vyhláška č. 413/2002 Sb., která stanovuje způsob a podmínky vedení evidence o spotřebě LTO (srov. § 56 odst. 12 zákona o spotřebních daních), nezakazují měřit spotřebu LTO nepřímou metodou. Nemůže se však jednat o libovolný a nijak nepodložený odhad spotřeby. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41, č. 4192/2021 Sb.: „*množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje pro výrobu tepla podle § 56 zákona o spotřebních daních a § 2 odst. 1 vyhlášky [MF] lze prokázat rovněž kvalifikovaným výpočtem, je-li proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů* [podtržení doplněno NSS].“

[20] Pokud jde o tvrzení stěžovatele, že správce daně trval na tom, že *„vedení evidence může být pouze průtokoměrem v litrech“*, Nejvyšší správní soud v souladu s krajským soudem konstatuje, že tato skutečnost nevyplývá ani ze spisového materiálu a ani z napadených rozhodnutí. Naopak na str. 16 napadeného rozhodnutí 1 a na str. 17 napadeného rozhodnutí 2 je uvedeno, že volba metody či technického způsobu měření je na stěžovateli. K tomu žalovaný výslovně uvedl, že *„akceptovat lze každou metodu měření (tedy nejen průtokoměr, ale např. i originální hladinoměr, stavoznak, kalibrovanou měrnou tyč i profesionální metr ve spojení s vhodnou nádrží a litrovací tabulkou výrobce dotčené nádrže), která ovšem v konkrétním případě zajistí ještě dostatečnou míru přesnosti měření množství topných olejů spotřebovaných pro výrobu tepla, v jejímž důsledku bude možné spotřebu stále ještě shledat reálně měřenou a zjištěnou“*.

[21] Ve vztahu k související námitce týkající se tvrzeného účelového neprovedení svědeckých výpovědí kasační soud odkazuje na str. 17 až 19 napadeného rozhodnutí 1 a na str. 18 až 20 napadeného rozhodnutí 2, kde se k důvodům, proč nebylo provedeno stěžovatelem navržené dokazování, žalovaný podrobně vyjádřil včetně odkazů na příslušnou judikaturu. Rovněž krajský soud se otázkou nepovedení navržených důkazů v rámci daňového řízení zabýval, a to v bodě 66 napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud souhlasí s žalovaným i krajským soudem, že navržené výslechy svědků či dotaz na Český hydrometeorologický ústav by byly nadbytečné s ohledem na skutečnosti, které hodlal stěžovatel těmito navrženými důkazními prostředky prokázat (nárok na vrácení daně), aniž by však toto v odvolání specifikoval, kdy bylo zřejmé, že požadovaným doplněním dokazování by nemohly být zjištěny nové skutečnosti, které by vyvrátily prokazatelně zjištěný skutkový stav stran způsobu měření a vedení evidence skutečné spotřeby LTO v provozovnách stěžovatele v Plzni - Zátiší, Rokycanech a Tachově.

[22] Ze zjištěného skutkového stavu, který není ve věci sporný, vyplývá, že v provozovně Plzeň – Zátiší se stav topného oleje zjišťoval jednou týdně pomocí metru s přesností na cm, a to ve vzájemně nepropojených nádržích nepravidelného tvaru v podzemním skladovacím prostoru a v provozní nádrži umístěné u kotle. Tyto změřené stavy hladiny topného oleje v centimetrech stěžovatel neevidoval v žádné evidenci. Změřená hladina byla následně přepočítána na litry podle stěžovatelem stanoveného přepočítávacího koeficientu (u nádrží o objemu 1 500 litrů 1 cm = 10,35 litru, u provozní nádrže 1 cm = 2,5 litru). Ačkoliv právní předpisy (zákon o spotřebních daních a vyhláška č. 413/2003 Sb.) stanovující nárok podle evidence o skutečné spotřebě pojem skutečná spotřeba nevykládají, lze dovodit, že je míněna přesně zjištěná spotřeba, nikoliv odhadnutá či orientačně stanovená. Toho lze docílit přezkoumatelným měřením, což neznamená požadavek na absolutní přesnost měření, ale klíčové je, aby případný kvalifikovaný výpočet byl učiněn na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Jestliže stěžovatel užívá topné zařízení s nádrží nevybavenou měřícím zařízením a spotřebu zjišťuje alternativním způsobem pomocí měření výšek hladin metrem v nádržích, pak je naměřená výška hladiny v metrických hodnotách jedinou stěžovatelem naměřenou hodnotou. Ostatní hodnoty jsou jím jen dopočítané, a to jen na základě jím stanoveného (orientačního) koeficientu, který měl být podle stěžovatelova sdělení stanoven tak, že zná obsah nádrží a ví kolik bylo natankováno topného oleje, tedy bez použití litrovací tabulky výrobce nádrže, která by zohledňovala nepravidelný tvar skladovací nádrže a umožnila by tak přesný převod centimetrů na litry. Lze proto souhlasit s žalovaným, že pokud stěžovatel předal správci daně pouze jím tvrzenou hodnotu spotřeby

topného oleje v litrech, pak mu předal údaj bez vazby na postup ke zjištění tohoto údaje (bez údajů k ověření koeficientu a bez výrobcem stanovené převodní tabulky) a odvozený nárok na vrácení daně v konkrétní výši je tak nepřezkoumatelný. K tomu je nutné navíc doplnit, že evidence byla vedena společně pro všechny tři nepropojené nádrže nepravidelného tvaru (jednalo se o nedokonalé kvádry se zaoblenými rohy, přičemž stěžovatelem zvolený koeficient byl stejný pro všechny úrovně hladiny, tj. rozkládal objem topného oleje lineárně na výšku nádrže, aniž by zohlednil její zakřivení) a zároveň i pro provozní nádrž o jiném tvaru a objemu. Z tohoto důvodu nebylo možné zpětně ověřit, jaký byl stav topného oleje v každé ze 4 nádrží.

[23] V provozovně v Rokycanech se stav topného oleje zjišťoval tak, že na konci daného zdaňovacího období se z měřáku Schutz umístěného na jedné ze tří vzájemně propojených nádrží odečetla hodnota zůstatku topného oleje v nádrži, na které je měřák umístěný. Jelikož jsou nádrže vzájemně propojené tak, aby tvořili spojitou nádobu (tzn. hladina topného oleje má být ve všech nádržích stejná) vynásobila se odečtená hodnota z měřáku třikrát. Takto vypočtená hodnota odpovídala zůstatku topného oleje ve všech vzájemně propojených nádržích. Spotřeba topného oleje za dané zdaňovací období byla vypočtena tak, že konečný zůstatek topného oleje z předešlého zdaňovacího období (počáteční stav daného zdaňovacího období) se odečetl od vypočteného zůstatku topného oleje v nádržích na konci daného zdaňovacího období. Takto zjištěná spotřeba topného oleje byla následně stěžovatelem rozdělena k jednotlivým dnům daného zdaňovacího období. V případě, že byl v daném zdaňovacím období proveden závoz topného oleje, bylo množství zavezeného topného oleje stěžovatelem promítnuto do výpočtu spotřeby topného oleje. Z fotodokumentace nádrží vyplývá, že pouze jedna z nádrží byla vybavena měřidlem, na kterém jsou označeny rysky s hodnotami 200, 400, 600, 800 a 1000 a rysky, které by mohly odpovídat vždy 50 litrům. S ohledem na stupnici měřidla je tedy zřejmé, že se jedná pouze o orientační měřidlo, kterým nelze změřit zůstatky (potažmo spotřebu topného oleje) s přesností na jednotky litrů. Množství topného oleje mezi jednotlivými ryskami lze pouze odhadovat, přičemž následně se ještě toto odhadnuté množství vynásobí třemi, čímž se stává odhadovaný údaj ještě více nepřesným. Z uvedeného je tedy zjevné, že pokud na uvedeném místě spotřeby skutečně mělo docházet ke zjišťování zůstatkového (spotřebovaného) množství topného oleje, docházelo tak pouze na základě odhadu, a nikoliv na základě řádného měření. Navíc není s ohledem na neprůhlednost nádrží zřejmé, zda jediné měřidlo opravdu ukazuje množství stejné po všechny nádrže (např. pokud by nádrže nestály v rovině). Žalovaný (i krajský soud) proto dospěl k logickému závěru, že za daného skutkového stavu a s ohledem na podobu měřidla (orientační po 50 litrech; určeno pouze pro jednu nádrž) není možné, aby stěžovatel za rozhodná období věrohodně vykazoval počáteční a konečné zůstatky topného oleje, potažmo spotřebu. Pochybnosti správce daně ve vztahu ke způsobu zjišťování (měření) množství spotřebovaného topného oleje tedy byly zcela namístě.

[24] V provozovně Tachov se stav topného oleje zjišťoval tak, že spotřeba byla odečítána jednou měsíčně v litrech z měřáků Roth umístěných na nádržích, kde jsou označeny rysky s hodnotami 500 a 1000 a rysky, které by mohly odpovídat vždy 100 litrům, přičemž je rozeznatelná až ryska, která by měla odpovídat hodnotě 200. Podle tvrzení stěžovatele byl tento schopen určit třetinu a polovinu minimálního úseku stupnice měřáku (stupnice měřáku členěna po 100 litrech) a takto odečítat hodnotu stavu hladiny topného oleje v obou

nádržích, kde mají být stejné hodnoty. S ohledem na stupnici měřidla je tedy zřejmé, že se jedná pouze o orientační měřidla, kterými však nelze změřit zůstatky (potažmo spotřebu topného oleje) s přesností na jednotky litrů. Je tak zjevné a stěžovatel to ani nepopíral, že množství topného oleje mezi jednotlivými ryskami lze pouze odhadovat. Rovněž v tomto případě lze souhlasit s žalovaným i krajským soudem, že stěžovatel neměřil přesnou spotřebu topných olejů, tu pouze odhadoval na základě přibližných hodnot odečtených z měřidel.

[25] Nejvyšší správní soud na rozdíl od stěžovatele nevidí žádný paradox v tom, že nebyl zpochybňován účel použití minerálního oleje. Správce daně v rámci daňové kontroly nepopřel, že stěžovatel používal nakoupený minerální olej pro výrobu tepla. K vzniku nároku na vrácení spotřební daně je však nutné prokázat toto využití u v daňových přiznáních uplatněného množství minerálního oleje (skutečnou spotřebu), což stěžovatel nesplnil. I když lze připustit, že stěžovatel využíval minerální olej pro výrobu tepla, neznamená to nutně, že využil celé deklarované množství pro daný účel. Bez vedení řádných a průkazných evidencí nemůže očekávat, že mu bude vrácena spotřební daň z jakéhokoliv množství minerálního oleje, který nakoupí. K související námitce, že mělo dojít pouze k dodanění, tedy ke snížení nároku na vrácení spotřební daně, maximálně v rozsahu odchylky měření, je třeba uvést, že stěžovatel neprokázal skutečnou spotřebu, neuvedl konkrétní metodu výpočtů (u měřáků ani nemohl, když spotřebu odhadoval) a zmíněnou odchylku měření ani nijak nespecifikoval. Správce daně tak neměl žádné údaje, ze kterých by mohl skutečnou spotřebu dopočítat. Trvání na hodnověrném prokázání skutečné spotřeby minerálních olejů nelze považovat za přehnaný formalismus. To, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno, nelze klást k tíži správce daně.

[26] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem konstatuje, že je na volbě daňového subjektu, jakou metodu měření skutečné spotřeby použije. Vzhledem ke skutečnosti, že však správná evidence spotřebovaného množství minerálních olejů je pro vznik nároku na vrácení spotřební daně stěžejní, musí se jednat o takovou metodu měření a evidence skutečné spotřeby, která umožní daňovému subjektu unést důkazní břemeno, jež na něm leží. Pokud stěžovatel v rozhodném období využíval ke zjištění skutečné spotřeby nepřímou metodu, tedy kvalifikovaný výpočet, musel být tento proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů, což v případě provozovny Plzeň – Zátiší, jak bylo shora uvedeno, nenastalo. Navíc i společná evidence za 4 nepropojené nádrže nestejného tvaru a objemu (u provozní nádrže) by neumožňovala zpětně dopočítat výšku hladiny v centimetrech a ověřit tak správnost stěžovatelem uváděných údajů o spotřebě v litrech. Zjišťování spotřeby odhadem (byť z části za použití měřícího zařízení), jak tomu bylo v provozovně Rokycany a Tachov, pak nelze vůbec považovat za metodu zjištění skutečné spotřeby, způsobilou unést důkazní břemeno daňového subjektu. Nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů spotřebovaných pro výrobu tepla se objektivně uplatňuje, a tedy i zjišťuje (měří) s přesností na jednotky litrů. V případě provozoven Rokycany a Tachov však není vykazovaná spotřeba založena na objektivně změřených hodnotách (když toto vylučuje technické provedení daného měřidla), ale pouze na odhadu stavu hladiny topného oleje v nádržích za použití orientačního měřidla. Vykazovaná spotřeba je tedy zatížena chybou měření, a to oproti stěžovatelem tvrzené stálosti odchylky chybou nekonstantní, tedy rozdílnou při každém odečtu, jenž je založen na subjektivním odhadu obsluhy zařízení (viz rysky po 50 či 100 litrech). Obdobně je chybou měření zatíženo

pokračování

i měření stavu hladiny topného oleje v provozovně Plzeň – Zátiší za použití stěžovatelem stanoveného přepočítacího koeficientu (bez uvedení vstupních údajů, jak byl odvozen) z důvodu nezohlednění nepravidelného tvaru nádrží a nepoužití převodní tabulky (srov. rozsudek NSS ze dne 7. 9. 2023, č. j. 1 Afs 31/2022-67).

[27] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že správní orgány nepochybily, když nevyhověly stěžovatelem uplatněnému nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o spotřebních daních za rozhodná zdaňovací období. Krajský soud tak postupoval správně, když podané žaloby zamítl.

[28] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[29] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. května 2026

David Hipšr
předseda senátu