



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: X, IČ X
místem podnikání X

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 10. 2025, č. j. 25630-6/2025-900000-24160

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 22. 10. 2025, č. j. 25630-6/2025-900000-24160, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 3 000 Kč, ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se domáhá přezkumu shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta odvolání žalobce a potvrzena rozhodnutí Celního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „celní úřad“, případně „správce daně“) – dodatečné platební výměry ve věci nároku na vrácení spotřební daně ze dne 15. 4. 2025, jimiž celní úřad žalobci přiznal nárok ve výši 0 Kč namísto za zdaňovací období duben až září 2024 uplatněného nároku v souhrnné výši 18 370 Kč.
2. Celní úřad po přijetí daňových přiznání za předmětná zdaňovací období zahájil k jednotlivým podáním postup k odstranění pochybností dle § 89 a § 90 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, vydáním příslušných výzev dne 13. 11. 2024. Dne 15. 1. 2025 celní úřad sepsal úřední záznam o průběhu výsledku postupu k odstranění pochybností, kterým žalobce informoval, že pochybnosti nebyly odstraněny a uplatněný nárok nebyl prokázán.
3. V reakci na sdělení dosavadního výsledku postupu k odstranění pochybností ze dne 15. 1. 2025 zaslal žalobce celnímu úřadu podání ze dne 31. 1. 2025, jehož přílohou byl odborný posudek Ing. Ferdinanda Brádlera. V něm bylo mimo jiné popsáno užití tzv. historických průměrných měřidel žalobcem. Na místním šetření konaném dne 17. 2. 2025 žalobce předložil měrné tyče (průměrná měřidla) a demonstroval zjištění stavu topných olejů v nádržích za využití těchto měřících tyčí. Podáním ze dne 14. 3. 2025 doplnil svá tvrzení ohledně způsobu zjišťování spotřeby topných olejů. Žalobce v tomto podání uvedl, že zůstatek topných olejů v předmětných zdaňovacích obdobích zjišťoval vždy na konci a na začátku měsíce, a to za využití průměrných měřidel. Jejich přiložením k nádrži odečetl výšku hladiny a následně na základě údajů na měřidle dopočítal stav topných olejů v litrech.
4. Celní úřad v platebních výměrech ze dne 15. 4. 2025 uvedl, že o existenci průměrných měřidel nebyl před konáním místního šetření dne 17. 2. 2025 ani v průběhu daňové kontroly informován. Průměrná měřidla proto nelze zpětně považovat za relevantní důkaz pro ověřování správnosti měření za předchozí období. Tvrzení žalobce o existenci průměrných měřidel proto považoval za účelové a neodpovídající skutečnosti. Rovněž odborný posudek datovaný dne 17. 1. 2025 nemůže být podle celního úřadu akceptován pro ověření způsob zjišťování spotřeby topných olejů před tímto datem, neboť zachycuje stav k uvedenému dni. V podaném odvolání žalobce navrhl k prokázání existence a užití průměrných měřidel provést jako důkaz dodatek k odbornému posouzení a výslech svědků X a X, jejichž písemná prohlášení předložil.
5. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobcem předložené doklady o prodeji osvědčují nákup topných olejů za cenu včetně spotřební daně, označkových a obarvených v souladu s požadavky zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. O splnění této podmínky není sporu. Stejně tak není sporu v otázce posouzení žalobce jako osoby, která topné oleje pro výrobu tepla sama spotřebovávala. K samotnému způsobu zjišťování spotřeby topných olejů žalovaný odkázal na protokol o místním šetření ze dne 14. 7. 2023, v němž je 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 kotlí a prostoru se zásobníky nebylo vizuální kontrolou zjištěno žádné měřící 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 olej 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) přibližím 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, průměrná měřidla však nebyla na místním šetření užita, nebyla pracovníkům celního úřadu prezentována ani zmíněna, a to ani v reakci na žádost pracovníků celního úřadu na zjištění aktuálního stavu zásob. V průběhu daňové kontroly byl žalobce celním úřadem vyzván k prokázání skutečností ve věci uplatněného nároku, dále seznámen s dosavadním výsledkem daňové kontroly a vyzván k uplatnění práva se k tomuto dosavadnímu výsledku vyjádřit. Žalovaný proto nepřijal ani námitku žalobce, podle níž se o závěrech celního úřadu dozvěděl až ze zprávy o daňové kontrole. Závěr o způsobu zjišťování spotřeby topných olejů v předmětných zdaňovacích obdobích bez užití průměrných měřidel žalovaný nevyvozoval jen z místního šetření ze dne 14. 7. 2023, ale z celého průběhu řízení. Žalobce uplatnil námitku užití průměrných měřidel až v podaném odvolání v roce 2025. Žalovaný proto shodně s celním úřadem shledal tvrzení žalobce o užití průměrných měřidel v rámci předmětných zdaňovacích období, zaznamenané do protokolu o místním šetření ze dne 17. 2. 2025, jako účelová. Za podstatné považoval žalovaný i to, že žalobce v řízeních zpětně tvrdil užití průměrných měřidel i v ostatních zdaňovacích obdobích, která byla předmětem daňové kontroly. Podle žalovaného proto bylo nezbytné hodnotit věc shodně již od března 2020. K předloženým písemným prohlášením X a X žalovaný uvedl, že ze samotné případné existence průměrných měřidel již v předmětných zdaňovacích obdobích nelze automaticky dovozovat jejich pravidelné užívání ke zjišťování spotřeby topných olejů pro účely uplatnění nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 zákona o spotřebních daních, zejména za situace, kdy sám žalobce popsal způsob zjišťování stavu topných olejů, při kterém průměrná měřidla užívána nebyla. Tato argumentace zároveň neodpovídá jednání žalobce, který i přes skutečnosti popsané v písemných prohlášeních žádná speciálně vyrobená průměrná měřidla neprezentoval, a to ani v rámci reakcí na výzvy celního úřadu. Jelikož z písemných prohlášení obou osob bylo zřejmé povědomí obou osob o průměrných měřidlech, nepovažoval žalovaný za nezbytné je vyslýchat. Žalovaný dále zdůraznil, že odborný posudek popisuje stav ke dni 17. 1. 2025, závěry v něm formulované reflektují stav k danému datu a nelze je zpětně aplikovat na období, které mu předcházelo. Shodný závěr platí i na dodatek k odbornému posudku, který je dle svého obsahu nedílnou součástí odborného posudku. 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 předmětných zdaňovacích obdobích.

II. Žaloba

6. Ve včasné podané žalobě žalobce především namítal, že správce daně neprovedl navržené důkazy k ověření metod používaných žalobcem, konkrétně odborný posudek, doplnění odborného posudku, výslech znalce, písemná prohlášení pana X a pana X a jejich svědecký výslech. Správce daně i žalovaný nesprávně vycházeli z místního šetření prováděného dne 14. 7. 2023 a zjištění aplikovali i do budoucna, tedy ve vztahu k následným zdaňovacím obdobím duben až září 2024, namísto toho, aby reflektovali průběh místního šetření konaného dne 17. 2. 2025. Správce daně pochybil také při místním šetření prováděném dne 14. 7. 2023, když žalobci nepoložil exaktně vyjádřené dotazy zejména ve vztahu ke zjišťování spotřeby topných olejů u jednotlivých topných zařízení. Pokud by se 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. Správce daně nejprve popíral existenci průměrného měřidla v šetřených zdaňovacích obdobích a když jeho existence byla prokázána, namítal žalovaný, že tato průměrná měřidla nebyla žalobcem používána. To mělo za důsledek nesprávnost skutkových zjištění i nesprávné právní hodnocení.
7. 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 Ing. Brádlera za účelem odborného 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 jako běžně proveditelné a užívaná měřidla za řádně čitelná a odpovídající 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.
8. Žalovaný výslech znalce neprovedl, neboť odborný posudek popisoval stav ke dni 17. 1. 2025 a závěry v něm uvedené nelze vztáhnout zpětně k daným zdaňovacím obdobím. S tímto hodnocením žalobce nesouhlasil. Jelikož žalovaný sporoval existenci průměrných měřidel, navrhoval žalobce provedení důkazu písemným prohlášením pana X a pana X, případně jejich svědecký výslech. V důsledku obsahu těchto prohlášení pak již žalovaný neodmítal existenci těchto měřidel, konstatoval však, že samotná jejich existence není způsobitelná dosvědčit jejich aktivní využívání. Žalobce zároveň zdůraznil, že žalovaný opakovaně vycházel z místního šetření provedeného dne 14. 7. 2023. Zároveň tvrdil, že odborný posudek nemůže prokazovat minulý stav věci. Podle žalobce není možné, aby místní šetření ze dne 14. 7. 2023 prokazovalo stav, který nastal v budoucnosti. Z místního šetření provedeného dne 17. 2. 2025 ve vztahu k relevantním zdaňovacím obdobím přitom vyplývá, že průměrná měřidla byla žalobcem používána. Žalovaný podle žalobce směřoval zjištění učiněná v rámci daňové kontroly a v rámci postupu k odstranění pochybností, která stojí proti sobě. Místo toho, aby se žalovaný s tímto rozporem vypořádal, upřednostnil pouze tvrzení vznesená v rámci daňové kontroly. Takový postup žalobce nepovažoval za správný mimo jiné i proto, že se žalobce při daňové kontrole nevyjadřoval ke zdaňovacímu období duben až září 2024.

9. Podle žalobce není pravdou, že by námitku týkající se existence průměrných měřidel vznesl až v rámci odvolacího řízení. To, že je správce daně vizuálně nezjistil na místním šetření dne 14. 7. 2023, ještě neznamená, že nebyla přítomna a žalobcem používána. Mohlo dojít k tomu, že si jich pracovníci celního úřadu nevšimli. Nedostatečnost kontroly správce daně pak potvrzují právě svědci X a X. Žalobce měl v průběhu daňové kontroly za to, že postačí, že vše v praxi provádí správně a správci daně doloží listinné podklady to prokazující. Teprve poté, co mu byla doručena zpráva o daňové kontrole ze dne 29. 10. 2024, byla jeho argumentace upřesněna a byl s ní spojen také návrh na provedení nových důkazů. Žalovaný dále pochybil, pokud neprovedl navrhované svědecké výpovědi pana X a X, neboť z prohlášení těchto dvou svědků nevyplývá pouze jejich povědomí o průměrných měřidlech, ale také o jejich používání ze strany žalobce, což je pro meritum věci rozhodující.
10. Žalobce se dále ohradil proti tvrzení žalovaného, obsaženého v bodech 22 a 25 rozhodnutí ze dne 25. 3. 2025, č. j. 14422/2025-900000-24160, podle nějž jsou plastové nádrže nepravidelného tvaru, nejsou vybaveny žádným měřidlem od výrobce a absentuje litrovací/přepočítací tabulka. S ohledem na tyto námitky žalovaného nechal žalobce znalce Ing. Brádlera zpracovat doplnění jeho odborného posudku, ve kterém bylo potvrzeno, že žalobcem používaná průměrná měřidla, která nejsou jen metrická, ale i objemová, plnohodnotně nahrazují litrovací/přepočítací tabulku.
11. Dle žalobce bylo dokazování ze strany správce daně vedeno v rozporu s § 8 odst. 1 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.
12. S ohledem na výše uvedené žalobce navrhoval zrušení napadeného rozhodnutí i jemu předcházejících dodatečných platebních výměrů. Současně požadoval náhradu nákladů soudního řízení.

III. Vyjádření žalovaného

13. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný konstatoval, že žalobní námitky jsou shodné s námitkami uplatněnými v odvoláních. Žalovaný proto odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Zdůraznil, že žalobce jím užitý způsob zjišťování stavu nádrží popsal do protokolu o místním šetření ze dne 14. 7. 2023. Jak vyplývá z obsahu protokolu, žalobce stanovil zůstatek v nádržích toliko odhadem, pouze prosvícením nádrží ke zjištění hladiny topných olejů bez užití měřidla. Jeho použití není v protokolu popsáno, ani se takové měřidlo nenachází na pořízených fotografiích tvořících přílohu protokolu. Žalobcem nebyl tvrzen ani prezentován jiný způsob zjišťování stavu topných olejů minimálně do konce roku 2024.
14. Ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím bylo dne 17. 2. 2025 realizováno místní šetření. Žalobce podáním ze dne 14. 3. 2025 doplnil svá tvrzení ohledně způsobu zjišťování spotřeby topných olejů. Celní úřad však dospěl k závěru, že žalobce postupoval při zjišťování stavu topných olejů v nádržích topných zařízení stejným způsobem zjištěným v rámci daňové kontroly, a tvrzení žalobce ze dne 14. 3. 2025 shledal účelovým, neboť průměrná měřidla nebyla v minulosti celnímu úřadu předložena, ani zmíněna, o jejich existenci nebyl celní úřad ani v průběhu daňové kontroly informován.

15. Závěry celního úřadu pak nebyly založeny výhradně na zjištěních učiněných v rámci místního šetření dne 14. 7. 2023, ale na celém průběhu a ukončení daňové kontroly a okamžiku prvního tvrzení žalobce o existenci a užívání průměrných měřidel. Současně žalobce ve svých odvoláních a žalobách podaných proti rozhodnutím žalovaného netvrdil užití průměrných měřidel pouze ve vztahu k předmětným zdaňovacím obdobím, ale minimálně od roku 2020. Je tak nezbytné hodnotit skutkový stav v období počínaje minimálně od března 2020 do prosince 2024 totožným způsobem.
16. Žalobce namítal, že ze strany žalovaného nebyl proveden výslech znalce Ing. Brádlera, který mohl vést k potvrzení toho, že metoda zjišťování spotřeby topných olejů prováděná ze strany žalobce je dostatečně přesná. Žalovaný toto tvrzení nerozporoval. Posuzované měřidlo je bezpochyby způsobilé nahradit litrovací/přepočítací tabulku. Jak celní úřad, tak žalovaný však dospěli k závěru, že průměrná měřidla v předmětných zdaňovacích obdobích užívána nebyla. Odborný posudek a dodatek k němu byly vypracovány na základě posouzení samotných průměrných měřidel a zjišťování stavu nádrží topných zařízení za využití těchto průměrných měřidel. Jakékoli posouzení odborného posudku a jeho přílohy ohledně způsobilosti zjišťování stavu topných olejů za využití průměrných měřidel a následně skutečné spotřeby topných olejů shledal žalovaný vzhledem k závěrům ohledně způsobu zjišťování spotřeby topných olejů nedůvodným. Shodně měl žalovaný za nedůvodné provedení výslechu znalce. V tomto kontextu odkázal na závěry zdejšího soudu popsané v rozsudku č. j. 59 Af 6/2025-80. K předloženým písemným prohlášením X a X a navrženému výslechu těchto osob žalovaný odkázal na odst. 22 napadeného rozhodnutí.
17. K námitce týkající se zpětného výpočtu skutečně spotřebovaných topných olejů na základě původně tvrzených údajů o stavu topných olejů v nádržích topných olejů, nesprávně stanoveného koeficientu a dodatečně předložené přepočítací/litrovací tabulky, žalovaný uvedl, že i v případě akceptace příložných měřidel jako přepočítací tabulky stále absentuje koeficient, na jehož základě by bylo možné původně tvrzené údaje o zůstatcích topných olejů přepočítat, neboť údaje toliko odhadnuté způsobem popsáním výše nejsou způsobilé předpokládaný koeficient poskytnout.
18. Námitkám nesprávného procesního postupu žalovaný rovněž nepřisvědčil. Uvedl, že pouze z toho, že celní úřad dospěl v řízení k odlišnému závěru, než jaký navrhoval žalobce, nelze dovozovat porušení ustanovení § 8 odst. 1 a § 92 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný měl za to, že svým povinnostem dostál a námitky žalobce řádně vypořádal.
19. Navrhl proto žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

V. Posouzení věci krajským soudem

20. Krajský 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.
21. Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, *nárok na vrácení daně vzniká osobě, která nakoupila za cenu včetně daně, vyrobila pro vlastní spotřebu, přijala v režimu podmíněného osvobození od daně, nabyla osvobozené od daně, přijala ve volném daňovém oběhu z jiného členského státu nebo dovezla 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, které použila pro výrobu*

tepla a které byly označovány a obarveny podle části páté, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů. Nárok na vrácení daně nevzniká osobě, které byla vrácena daň z nakoupených minerálních olejů podle § 15 až 15b.

22. Podle odst. 7 téhož ustanovení, nárok na vrácení daně se prokazuje evidencí o nabytí a spotřebě vedenou osobou, které vznikl nárok na vrácení daně, a

- a) v případě nákupu minerálních olejů daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji,*
- b) v případě dovozu minerálních olejů rozhodnutím o propuštění vybraných výrobků do celního režimu volného oběhu nebo celního režimu konečného užití anebo jiným rozhodnutím celního úřadu o stanovení cla nebo daně, nebo*
- c) v případě, kdy osoba použije pro výrobu tepla minerální oleje podle odstavce 1 nebo 2, které sama vyrobila, přijala v režimu podmíněného osvobození od daně, přijala ve volném daňovém oběhu z jiného členského státu nebo dovezla, dokladem, který musí obsahovat tyto údaje:*
 - 1. obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a daňové identifikační číslo, bylo-li přiděleno, této osoby,*
 - 2. množství minerálních olejů podle odstavce 1 nebo 2 uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, kód nomenklatury a jejich název nebo obchodní označení,*
 - 3. výši spotřební daně celkem,*
 - 4. datum vystavení dokladu,*
 - 5. číslo dokladu.*

23. Předně je třeba uvést, že soud již ve věci žalobceva nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů rozhodoval ve vztahu ke zdaňovacím obdobím srpen 2020 až květen 2021, srpen 2021 až prosinec 2021, srpen 2022 až prosinec 2022 a srpen 2023 až březen 2024 rozsudkem ze dne 15. 1. 2026, č. j. 59 Af 6/2025-80. K předmětným zdaňovacím obdobím se vztahovaly daňové kontroly souhrnně ukončené dne 31. 10. 2024 doručením oznámení o ukončení daňové kontroly, jehož přílohu tvořila zpráva o daňové kontrole ze dne 29. 10. 2024, č. j. 58229-22/2024-560000-52. Daňové kontroly byly zaměřeny na prověření nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o spotřebních daních souhrnně za zdaňovací období březen 2020 až březen 2024. Označeným rozsudkem soud žalobu zamítl, neboť nepřisvědčil argumentaci žalobce, podle níž byla v daných zdaňovacích obdobích spotřeba topného oleje zjišťována pomocí průměrných měřidel. Soud nepřistoupil k doplnění dokazování žalobcem označenými důkazy, neboť již v řízení před daňovými orgány žalobce neunesl svoje důkazní břemeno ohledně existence a použití průměrných měřidel ke zjišťování spotřeby topných olejů.

24. I v této věci je předmětem sporu relevance žalobcem užitého způsobu zjišťování množství spotřebovaných topných olejů při aplikaci nepřímé metody, tj. nikoli měření spotřebovaných topných olejů přímo v litrech, ale 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.

25. Celní úřad i žalovaný vycházeli 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 místním šetření došlo k odhadu zůstatku topných olejů cca 1 800 l na základě rysek ručně vyznačených na těle nádrže. Ke způsobu zjišťování spotřeby topných olejů u jednotlivých topných zařízení žalobce uvedl, že spotřebu zjišťuje 1x až 2x měsíčně, ale vždy ke konci měsíce, odečtem výšky hladiny topného oleje v nádržích. Hodnotu cca v litrech získá zohledněním objemu nádrže a zjištěné výšky hladiny oleje. U nádrže TZ 2 přihlíží i k ryskám na stěně nádrže. Způsob měření fyzicky předvedl. Dle protokolu o místním šetření nebylo vizuální kontrolou prostoru s kotli a prostoru se zásobníky zjištěno měřicí zařízení, kterým by bylo možno zjistit spotřebu topných olejů či jejich úbytek v nádržích. Celní úřad i žalovaný tedy vycházeli ze stejných závěrů jako ve věci řešené soudem pod sp. zn. 59 Af 6/2025.

26. K uvedenému je však třeba zdůraznit, že na rozdíl od předchozího řízení, v nyní projednávané věci byla jiná důkazní situace. Žalobce byl již v průběhu daňového řízení před celním úřadem procesně aktivní a způsob měření spotřeby topných olejů v nádržích upřesnil. Navrhoval konání nového místního šetření, při kterém by demonstroval způsob měření topných olejů v nádržích a při němž by byla zkontrolována průměrná měřidla. Celnímu úřadu předložil odborný posudek Ing. Brádlera ze dne 17. 1. 2025. Návrhům celní úřad vyhověl, z místního šetření konaného dne 17. 2. 2025 pořídil protokol a fotodokumentaci. K odvolání pak žalobce připojil písemná vyjádření pana X a pana X a současně navrhl jejich výsledky. Následně předložil i dodatek k odbornému posudku vypracovaný Ing. Brádlere, navrhoval znalce vyslechnout.
27. Žalovaný však svědky nevyšlechl a vycházel toliko z jejich písemných vyjádření. Soud uvádí, že takový postup bez dalšího procesní pochybení nepředstavuje. Žalovaný mohl setrvat pouze u hodnocení jejich písemných vyjádření. Dle judikatury správních soudů totiž čestné prohlášení třetích osob je třeba považovat za listinný důkazní prostředek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2014, č. j. 9 Afs 139/2013-30). Soud však shledává problematickým způsob, jakým žalovaný obsah těchto vyjádření posoudil. Nelze totiž přisvědčit závěru žalovaného, že uvedené listiny prokazují toliko existenci průměrných měřidel, nikoliv jejich reálné užívání ke zjištění množství topných olejů v nádržích. Ze stanoviska pana X ze dne 4. 5. 2025 zcela jednoznačně plyne, že byl v minulosti několikrát ročně přítomen měření stavu olejů v nádržích prováděného právě za použití průměrných měřidel. Existenci průměrných měřidel – tyčí s centimetrovou a litrovou stupnicí – v kotelnách potvrzoval i pan X, a to minimálně od roku 2019, přičemž věděl i o jejich užívání k měření množství topných olejů v nádržích. Tyto informace uvedené v písemných vyjádření žalovaný zcela opomenul, ačkoli jde o skutečnosti zásadního významu pro zjištění skutkového stavu. Uvedená tvrzení přitom významně narušují premisu žalovaného, podle níž průměrná měřidla nebyla žalobcem v minulosti k odečtům stavu topných olejů používána.
28. Lze dodat, že ke zjištění skutečností významných pro posouzení skutkového stavu, které určitá osoba odlišná od účastníka řízení vnímala vlastními smysly, slouží podle § 93 odst. 1 a § 96 daňového řádu důkaz svědeckou výpovědí. Zamýšlel-li žalovaný zpochybnit pravdivost tvrzení uvedených panem X či panem, případně svědkům „nevěřit“, nemohl tak činit pouze na základě jejich písemných vyjádření. V takové situaci by byl povinen žalobcem

označené svědky vyslechnout, neboť toliko svědecký výslech mohl poskytnout dostatečný podklad pro úvahu o věrohodnosti jejich tvrzení.

29. Ze shora uvedeného plyne, že za situace, kdy žalobce již v průběhu daňového řízení předložil popsaná písemná vyjádření dalších osob, nemůže obstát skutkový stav prezentovaný žalovaným, opřený výhradně o údajnou pasivitu žalobce v rámci daňové kontroly, vedené ovšem ve vztahu k jiným zdaňovacím obdobím, a o zjištění učiněná při místním šetření ze dne 14. 7. 2023, které nyní posuzovaným zdaňovacím obdobím předcházelo. Tento přístup je neudržitelný také proto, že ve vztahu k nyní posuzovaným zdaňovacím obdobím bylo celním úřadem provedeno místní šetření dne 17. 2. 2025, během něhož žalobce užívání průměrných měřidel fakticky demonstroval. Žalobce oprávněně namítá, že nelze bezesbytku pominout jeho tvrzení o používání průměrných měřidel uplatněná před celním úřadem a výsledky novějšího místního šetření a stavět skutkové závěry výhradně na místním šetření provedeném téměř rok před relevantními zdaňovacími obdobími a pasivitě žalobce v průběhu daňových kontrol k přechozím zdaňovacím obdobím. Argumentace žalovaného, podle níž vycházel z „celého průběhu řízení“ a nikoli pouze z jednoho místního šetření, tedy neobstojí. Žalobce totiž skutkový stav, jak jej celní úřad prezentoval, relevantním způsobem zpochybnil, když předložil důkazy svědčící o používání průměrných měřidel rovněž v minulosti, a žalovaný tuto skutečnost nedostatečně zohlednil.
30. Za dané procesní situace nebylo možné, aby žalovaný bez dalšího odmítl závěry odborného posudku Ing. Brádlera toliko s poukazem na to, že posudek popisuje stav ke dni 17. 1. 2025. Je zcela obvyklé, a z časového hlediska i logické, že odborné či znalecké posouzení vzniká až v průběhu řízení, a tedy s určitým odstupem od skutečností v něm zkoumaných. Samotná časová prodleva proto nemůže být důvodem k odmítnutí relevance odborných závěrů prezentovaných v posudku ze dne 17. 1. 2025 a jeho dodatku ze dne 23. 5. 2025. V situaci, kdy je otázka užívání průměrných měřidel v dané věci přinejmenším sporná, nelze znalecký posudek bez další argumentace či doplnění dokazování jednoduše pominout.
31. Pro úplnost soud dodává, že námítky směřující proti rozhodnutí ze dne 25. 3. 2025, č. j. 14422/2025-900000-24160, míjí předmět tohoto řízení a byly vypořádány rozsudkem ze dne 15. 1. 2026, č. j. 59 Af 6/2025-80. Soud k nim proto nepřihlížel.
32. Soud uzavírá, že shledal důvodnými žalobní námítky týkající se hodnocení důkazů ve smyslu § 8 odst. 1 daňového řádu a nesprávného závěru, že žalobce při zjišťování spotřeby topných olejů nepoužíval průměrná měřidla, a proto je jím používaná metoda neobjektivní.
33. O žalobních námítkách bylo možné rozhodnout, aniž by soud prováděl dokazování. Některé žalobcem označené důkazy (rozhodnutí žalovaného a již v daňovém řízení předložené listinné důkazy) byly součástí správního spisu, jímž soud ve správním soudnictví dokazování neprovádí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117). Pokud soud shledal vady řízení založené pochybením žalovaného při hodnocení důkazů, bylo nadbytečné, aby sám dokazování doplňoval výslechem svědků či znalce Ing. Brádlera.

VI. Závěr a náklady řízení

34. Vzhledem k výše uvedenému zrušil soud postupem podle § 78 odst. 1 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného pro vady řízení a věc mu podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení.
35. Učinil tak bez jednání v souladu s § 51 odst. 2 ve spojení s § 76 odst. 1 s. ř. s.

36. V dalším řízení je žalovaný vysloveným právním názorem soudu vázán dle § 78 odst. 5 s. ř. s. Bude na žalovaném, aby zohlednil výsledky místního šetření ze dne 17. 2. 2025 a znovu náležitě vyhodnotil žalobcem předkládané důkazy, zejména písemná vyjádření pana x a pana x. Žalovaný je povinen provést dokazování v rozsahu nutném pro odstranění přetrvávajících pochybností ohledně způsobu měření spotřeby topného oleje v nádržích a její objektivnosti, učinit závěry odpovídající provedeným důkazům a nové rozhodnutí dostatečně a logicky odůvodnit. Bude-li mít žalovaný pochybnosti o věrohodnosti nebo úplnosti tvrzení obsažených v písemných vyjádřeních uvedených osob, bude třeba tyto osoby vyslechnout jako svědky podle § 93 odst. 1 a § 96 daňového řádu.
37. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle kterého účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
38. V souzeném případě byl žalobce úspěšný, proto mu soud proti žalovanému přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Ty byly v případě žalobce tvořeny zaplaceným soudním poplatkem za žalobu dle příslušné položky sazebníku soudních poplatků ve výši 3 000 Kč.

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). Připadne-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.

Liberec dne 13. dubna 2026

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu