



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Petry Venclové, Ph.D., a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: **T. V.**, narozený dne XXX, IČO 03627136
bytem XXX,
zastoupený obecnou zmocněnkyní Ing. D. N.
bytem XXX

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**, IČO 71214011
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2025 č. j.: 16095-2/2025-900000-24150

takto:

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

Odůvodnění

I. Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2025, č. j. 16095-2/2025-900000-24150. Tímto rozhodnutím žalovaný podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č.

280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále též „daňový řád“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Pardubický kraj vydaná ve dvou skupinách.

2. V první skupině šlo o 24 dodatečných platebních výměrů ze dne 28. 1. 2025 a 3. 2. 2025, jimiž byl žalobci za zdaňovací období leden 2022 až prosinec 2023 doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v rozhodném znění (dále též „zákon o spotřebních daních“). Ve druhé skupině šlo o 24 platebních výměrů na penále, jimiž bylo žalobci podle § 251 daňového řádu stanoveno penále z částek doměřené spotřební daně, resp. z částek odpovídajících snížení dříve vyměřeného nároku na vrácení daně.
3. Podstatou sporu není to, zda žalobce v posuzované době podnikal v autolakýrnické provozovně, zda nakupoval lehký topný olej, ani zda se v provozovně nacházelo topné zařízení, v němž mohlo docházet k výrobě tepla. Těžiště věci spočívá v tom, zda žalobce unesl důkazní břemeno ohledně konkrétního množství minerálních olejů, které měly být v jednotlivých zdaňovacích obdobích let 2022 a 2023 skutečně a prokazatelně spotřebovány pro výrobu tepla, a zda tedy prokázal zákonné podmínky nároku na vrácení spotřební daně v jím uplatněné výši.
4. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce podal za jednotlivá měsíční zdaňovací období let 2022 a 2023 daňová přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Správce daně tyto nároky původně vyměřil podle údajů tvrzených žalobcem. Oznámením ze dne 31. 10. 2024 zahájil správce daně daňovou kontrolu zaměřenou na oprávněnost uplatněných nároků. V jejím průběhu provedl dne 14. 11. 2024 a dne 28. 11. 2024 úkony v provozovně žalobce na adrese XXX, Choceň, označené jako místní šetření.
5. Při těchto úkonech správce daně zjistil, že žalobce používá lehký topný olej ve stříkacím boxu v hořáku Riello 40G20S. Olej byl skladován ve dvou plastových neprůhledných propojených nádržích, každé o objemu 800 litrů. Nádrže byly opatřeny jedním měřidlem se stupnicí v rozsahu 100 až 700 litrů, s očíslovanými dílkami po 100 litrech a s dílkami odpovídajícími přibližně 50 litrům. Žalobce uvedl, že při odečtu spotřeby vychází z tohoto měřidla a zjištěný údaj násobí dvěma, neboť nádrže jsou propojeny a hladina v nich má být stejná. Dále uvedl, že hodnoty mimo dílky stupnice určoval podle zkušeností a odhadem. Současně připustil, že není schopen určit spotřebu na jednotky litrů a v některých situacích ani na desítky litrů.
6. V dosavadním výsledku kontrolního zjištění ze dne 27. 12. 2024 dospěl správce daně k závěru, že žalobcem vedená evidence spotřeby lehkého topného oleje neprokazuje skutečnou spotřebu v množství uvedeném v daňových přiznáních. Žalobce se k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění vyjádřil podáním ze dne 31. 12. 2024 a předložil mimo jiné faktury vystavené za lakýrnické práce, seznamy faktur, evidence spotřeby přikládané k daňovým přiznáním a další podklady. Správce daně následně vyhotovil dne 13. 1. 2025 zprávu o daňové kontrole. Ta tvořila podle § 147 odst. 3 daňového řádu odůvodnění dodatečných platebních výměrů.
7. Žalobce podal proti dodatečným platebním výměrům a proti platebním výměrům na penále odvolání. Žalovaný odvolání zamítl. Vycházel především z toho, že žalobce neprokázal skutečnou spotřebu lehkého topného oleje v tvrzeném množství. Podle žalovaného evidence spotřeby nevycházela z přesného nebo alespoň objektivně ověřitelného měření ani z

kvalifikovaného výpočtu založeného na prokazatelných vstupních údajích, nýbrž z odečtů a odhadů, jejichž přesnost nebylo možné zpětně ověřit.

II. Žaloba a vyjádření žalovaného

8. Žalobce v žalobě uplatnil patnáct okruhů námitek. Namítal především porušení zásady legitimního očekávání, neboť podle něj byla tatáž evidence a totéž zařízení po dobu více než dvaceti let správními orgány akceptována, a to již u předchozího provozovatele autolakovny J. N. Tvrdil, že dne 28. 2. 2006 byl u pana N. proveden úkon celního orgánu (místní šetření), při němž měla být předložena shodná evidence a vše mělo být shledáno v pořádku.
9. Dále žalobce brojil proti závěru, že jím vedená evidence je neprůkazná. Zdůrazňoval rozdíl mezi denními spotřebami, které podle něj sloužily pouze pro interní kalkulace zakázek, a měsíční spotřebou, která podle něj byla zjišťována přesně z počátečního a konečného stavu nádrží. Namítal, že zákon o spotřebních daních ani prováděcí vyhláška nestanoví, jak přesně má být spotřeba měřena, a neobsahují požadavek na určitou technickou přesnost evidence. Tvrdil, že žalovaný jeho vyjádření překroutil, když označil spotřebu za určovanou odhadem.
10. Žalobce dále správním orgánům vytýkal, že odmítly důkaz fakturami vystavenými za lakýrnické práce. Polemizoval s použitím pojmu „benefit“ pro vratku spotřební daně. Namítal zákeřnost, nečestnost a ne hospodárnost postupu správce daně, zejména proto, že správce daně provedl dvě návštěvy v provozovně, při nichž žalobci údajně nic nevytkl, a pochybnosti mu sdělil až později v dosavadním výsledku kontrolního zjištění. V tom spatřoval i zásah do svého práva na obranu.
11. V dalších námitkách žalobce poukazoval na procesní vady, zejména na údajné trvání správce daně na přítomnosti jeho zmocněnkyně, nezaznamenání dočasné nepřítomnosti žalobce, podpis zmocněnkyně v kolonce označené jako „třetí osoba“, administrativní zatížení spojené s vydáním a doručováním 48 rozhodnutí, nepřesnost v datu doručení vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, požadavek na předložení originálů dokladů o nákupu lehkého topného oleje, nepřesnosti v adrese zmocněnkyně a neuvedení interní značky žalobce „17 Q“ v napadeném rozhodnutí. Poukazoval též na veřejnou komunikaci Finanční správy o kontrolních akcích a srovnával ji s postupem Celní správy.
12. Žalobce se dále dovolával zásad in dubio pro reo, resp. in dubio mitius, nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 591/08 a obecné zásady správného stanovení daně. Namítal, že i kdyby nebyla jeho evidence zcela přesná, nebylo možné odepřít celý nárok, neboť topný olej podle něj nepochybně spotřeboval. Správce daně měl podle žalobce alespoň stanovit daň ve správné výši, případně uznat část nároku. Žalobce rovněž poukazoval na svou nepříznivou hospodářskou situaci a na pokyn GFŘ-D-58 k promíjení příslušenství daně.
13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí. Odkázal na napadené rozhodnutí a zdůraznil, že závěr o neprůkaznosti evidence nestojí izolovaně na denních spotřebách, nýbrž na celkovém hodnocení způsobu měření, vedení evidence a zjištění učiněných v daňové kontrole. Zdůraznil, že faktury za lakýrnické práce prokazují nanejvýš výkon podnikatelské činnosti, nikoli konkrétní množství lehkého topného oleje skutečně spotřebovaného pro výrobu tepla. Ke tvrzenému legitimnímu očekávání uvedl, že protokol z roku 2006 nebyl v daňovém ani odvolacím řízení předložen, nadto by se týkal jiného daňového subjektu, jiného období a místního šetření, které samo o sobě nemůže založit závaznou správní praxi.

III. Obecná východiska soudního přezkumu a rozhodná právní úprava

14. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů podle § 75 odst. 2 s. ř. s. a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného podle § 75 odst. 1 s. ř. s. K vadám řízení, o nichž nelze mít důvodně za to, že mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, soud nepřihlížel (§ 75 odst. 3 s. ř. s.).
15. Soud vycházel ze soudního a správního spisu (až na protokol o místním šetření ze dne 28. 2. 2006, který žalobce předložil až při jednání soudu) a z procesních podání účastníků. Skutkový základ potřebný pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí plyne ze správního spisu. Žalobní argumentace směřuje převážně proti právnímu hodnocení věci, proti rozložení důkazního břemene a proti hodnocení již shromážděných podkladů.
16. Hmotněprávní podmínky vzniku nároku na vrácení spotřební daně je třeba posuzovat podle znění právních předpisů rozhodného pro období, v nichž měl nárok vzniknout, tedy pro zdaňovací období leden 2022 až prosinec 2023. Podle § 1 odst. 4 zákona o spotřebních daních vykonávají orgány Celní správy České republiky správu spotřebních daní. Při výkonu dalších působností podle tohoto zákona postupují podle daňového řádu, nejde-li o řízení o přestupcích. Podle § 17 zákona o spotřebních daních bylo zdaňovacím obdobím pro vybrané výrobky, s výjimkou dovážených vybraných výrobků, kalendářní měsíc.
17. Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních (ve znění rozhodném pro posuzovaná zdaňovací období) vznikl nárok na vrácení daně právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně topné oleje, které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně označovány a obarveny podle části páté zákona, pokud byly předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů. Podle § 56 odst. 5 vznikl nárok dnem spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Podle § 56 odst. 7 se nárok prokazoval dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím. Podle § 56 odst. 12 prováděcí právní předpis stanovoval způsob výpočtu uplatňovaného nároku a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě topných olejů.
18. Tímto prováděcím předpisem je vyhláška č. 413/2003 Sb. Podle § 1 této vyhlášky se nárok uplatňuje částkou vypočtenou vynásobením sazby daně snížené o 660 Kč na 1 000 litrů množstvím topných olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla za zdaňovací období v 1 000 litrech, přičemž toto množství se zaokrouhluje na tři desetinná místa. Podle § 2 odst. 1 téže vyhlášky evidence, kterou subjekt prokazuje za příslušné zdaňovací období nárok na vrácení daně, obsahuje údaje o množství nakoupených topných olejů a o skutečné spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla; evidence o spotřebě se vede zvlášť za každé topné zařízení, v němž se topné oleje spotřebovávají.
19. 19. Z citované úpravy plyne několik závěrů rozhodných pro tuto věc. Nárok na vrácení spotřební daně není nárokem automatickým. Je podmíněn tím, že osoba uplatňující nárok prokáže nákup topných olejů za cenu zahrnující daň a zároveň prokáže jejich skutečné použití pro výrobu tepla v konkrétním množství a v konkrétním zdaňovacím období. Právě množství prokazatelně použitého topného oleje je rozhodným údajem pro výpočet vratky. Nestačí proto obecně doložit, že podnikatelská činnost probíhala a že v provozovně mohlo být vyráběno teplo.

20. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Podle § 92 odst. 2 správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není vázán jen návrhy daňových subjektů. Podle § 92 odst. 5 písm. c) správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů a jiných důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy, každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti, a přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.
21. Důkazní břemeno je tedy v daňovém řízení rozloženo tak, že daňový subjekt prokazuje svá tvrzení zejména účetnictvím, evidencemi a dalšími záznamy. Správce daně nemusí prokázat, jak se rozhodná skutečnost odehrála ve skutečnosti, jestliže zpochybňuje věrohodnost či průkaznost evidence daňového subjektu. Musí však označit konkrétní skutečnosti zakládající vážné a důvodné pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo věrohodnosti předložených záznamů. Učiní-li tak, je opět na daňovém subjektu, aby svá tvrzení a průkaznost svých evidencí prokázal jinými, dostatečně přesvědčivými důkazními prostředky. Tento závěr vyplývá mimo jiné z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 2. 2021, č. j. 5 Afs 388/2019-31.
22. Ve vztahu k § 56 zákona o spotřebních daních je pro nynější věc zásadní rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41, publikovaný pod č. 4192/2021 Sb. NSS. Podle jeho právní věty lze množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje pro výrobu tepla podle § 56 zákona o spotřebních daních a § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. prokázat také kvalifikovaným výpočtem, je-li proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Z téhož rozsudku plyne, že zákon ani vyhláška nepředepisují jediný povinný technický způsob měření, současně však nepostačí libovolný či zpětně neověřitelný odhad.
23. Na tento závěr navázal rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2023, č. j. 1 Afs 31/2022-67. Nejvyšší správní soud v něm znovu zdůraznil, že absolutní přesnost měření není vždy nezbytná a že drobné odchylky samy o sobě nemusí znamenat neunesení důkazního břemene. Podstatné však je, aby použitá metoda byla zpětně ověřitelná, založená na objektivních a prokazatelných vstupech a aby umožňovala zohlednit vlastnosti konkrétní nádrže či zařízení. Pokud je metoda pouze orientační a nelze ověřit, jak daňový subjekt k vykázaným litrům dospěl, důkazní břemeno uneseno není.
24. Dále je významný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2023, č. j. 5 Afs 182/2021-25. Ačkoli se týkal vracení spotřební daně z minerálních olejů pro hospodaření v lese podle § 57 zákona o spotřebních daních, jeho obecné závěry o povaze vratky spotřební daně z minerálních olejů a o nutnosti prokázat skutečnou spotřebu na zákonem zvýhodněný účel jsou použitelné i pro § 56 téhož zákona. Nejvyšší správní soud v něm dovodil, že evidence musí být průkazná materiálně, nikoli jen formálně, a že při absenci průkazu skutečné spotřeby nelze nárok na vrátku nahrazovat stanovením podle pomůcek. Stanovení daně podle pomůcek podle § 98 daňového řádu nelze použít tam, kde daňový subjekt nepřiznává daň, nýbrž nárokuje daňové beneficium nad rámec standardního systému zdanění. Neunesení důkazního břemene se v takovém případě pojí s odepráním tvrzeného nároku.

25. Povaha nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních byla posouzena též v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43. Nejvyšší správní soud v něm výslovně označil vrácení spotřební daně při splnění podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních za daňovou výhodu, resp. beneficium poskytované státem, jehož podstatou je vyplacení finančních prostředků daňovému subjektu formou vrácení daně. Ústavní soud ústavní stížnost proti tomuto rozsudku odmítl usnesením ze dne 16. 8. 2022, sp. zn. I. ÚS 3101/21, a neshledal protiústavním ani závěr o povaze vratky jako beneficie, ani závěr o neexistenci legitimního očekávání založeného konkludentním vrácením daně.
26. Tato východiska určují i rozsah soudního přezkumu v nynější věci. Soud nezkoumá, zda by bylo podnikatelsky vhodné či hospodářsky spravedlivé žalobci určitou část vratky ponechat. Zkoumá, zda žalovaný zákonně a přezkoumatelně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal splnění zákonných podmínek nároku v jím tvrzené výši, a zda v řízení nedošlo k vadám, které mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
27. Soud současně připomíná, že předmětem přezkumu není obecná daňová praxe celních orgánů vůči jiným subjektům, nýbrž zákonnost rozhodnutí vydaného ve věci žalobce. Odkazy na postup správce daně vůči jiným osobám mohou být významné pouze tehdy, pokud jsou způsobilé doložit existenci ustálené (dlouhodobé), zákonné a pro žalobce relevantní správní praxe nebo konkrétního ujištění, z něhož mohl žalobce objektivně a oprávněně vycházet. Takový stav v této věci prokázán nebyl.

IV. Posouzení žalobních námitek

1. K průkaznosti evidence spotřeby, k denním a měsíčním údajům a k fakturám

28. První a současně rozhodující skupina námitek směřuje proti závěru žalovaného, že žalobce neprokázal skutečnou spotřebu lehkého topného oleje v množství uvedeném v daňových přiznáních. Žalobce v této souvislosti tvrdí, že správní orgány nesprávně vycházely z denních spotřeb, které sloužily jen pro interní kalkulace zakázek, zatímco pro daňová přiznání byla rozhodná měsíční spotřeba zjišťovaná z počátečního a konečného stavu nádrží. Soud této námitce nepřisvědčil.
29. Žalovaný nezaložil svůj závěr pouze na tom, že denní spotřeby nebyly přesné. Podstatou jeho úvahy bylo, že celý systém evidence spotřeby stál na vstupech, které nebyly objektivně měřitelné ani zpětně ověřitelné v přesnosti potřebné pro určení konkrétního množství spotřebovaného lehkého topného oleje. Měsíční spotřeba byla podle předložených evidencí odvozována z počátečních a konečných stavů a z nákupů v daném období. Nakoupené množství správní orgány nezpochybňovaly. Zpochybněny však byly počáteční a konečné stavy zásob, neboť ty byly odečítány z jednoho měřidla se stupnicí po 100 litrech a mezidílky přibližně po 50 litrech, přičemž žalobce údaj z měřidla násobil dvěma.
30. Jestliže vstupem výpočtu měsíční spotřeby je počáteční a konečný stav zásob a tyto stavy jsou určovány pouze z hrubé stupnice, případně odhadem mezi dílky, je výsledná měsíční spotřeba nutně zatížena stejnou nejistotou. Není rozhodné, zda žalobce denní záznamy považoval za interní kalkulační pomůcku. I pokud by soud vyšel pouze z žalobcovy pozdější argumentace o měsíčním bilančním výpočtu, nešlo by o kvalifikovaný výpočet ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 289/2019-41, neboť chyběly objektivní a prokazatelné vstupní údaje o počátečním a konečném stavu zásob.

31. Použité měřidlo neumožňovalo odečít na jednotky litrů ani na desítky litrů. Přitom uplatněný nárok byl podle § 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. počítán z množství topných olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla v 1 000 litrech zaokrouhlených na tři desetinná místa, tedy fakticky na litry. Soud neříká, že zákon vyžaduje kalibrovaný průtokoměr nebo že každá odchylka v jednotkách litrů vede k odepření nároku. Zákon však vyžaduje prokazatelné použití a evidence musí zachycovat skutečnou spotřebu. Jestliže se měsíční spotřeba v některých obdobích pohybovala v řádu několika set litrů, mohla nepřesnost odečtu počátečního a konečného stavu v řádu desítek litrů zásadně ovlivnit výši uplatněného nároku.
32. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ilustroval tuto úvahu na příkladu května 2023. Podle žalobcovy evidence měl počáteční stav činit 800 litrů a konečný stav 500 litrů, a tedy spotřeba 300 litrů. Pokud by však skutečný počáteční stav činil například 755 litrů a konečný stav 545 litrů, byla by spotřeba 210 litrů. Soud tento příklad nepovažuje za spekulaci o tom, jaká byla skutečná spotřeba, nýbrž za racionální demonstraci, jak významně může nepřesný odečet vstupních hodnot ovlivnit výsledný měsíční údaj. Žalobce tuto logickou úvahu věcně nevyvrátil. Pouze opakoval, že měsíční spotřeba byla přesná. Takové tvrzení samo přesnost evidence neprokazuje.
33. Stejně tak skutečnost, že počáteční a konečné stavy byly v žalobcových evidencích pravidelně uváděny v celých stovkách litrů, důvodně pochybnosti správních orgánů spíše posiluje, než oslabuje. U dvou neprůhledných propojených nádrží o objemu 800 litrů, při průběžné spotřebě a při doplňování oleje v různých množstvích, je nepravděpodobné, aby skutečné stavy na konci jednotlivých měsíců dlouhodobě odpovídaly právě celým stovkám litrů. Správní orgány proto rozumně dovodily, že žalobcem uváděné stavy nepředstavují přesné zjištění skutečného množství, nýbrž zaokrouhlené či odhadované hodnoty.
34. Denní údaje měly pro hodnocení věci význam alespoň podpůrný. Pokud žalobce v pomocné evidenci uváděl denní spotřeby 10 nebo 15 litrů, zjevně nešlo o hodnoty odečtené z popsaného měřidla. Tyto údaje mohly být vhodné pro interní orientaci nebo kalkulaci zakázek, nikoli však pro prokázání skutečné spotřeby ve smyslu § 56 zákona o spotřebních daních. Jestliže se navíc denní údaje podle zjištění správních orgánů promítaly do měsíčních součtů nebo jinak souvisely s vykázanými spotřebami, podporovaly závěr, že žalobce neměl k dispozici nezávislý a ověřitelný informační řetězec od měření spotřeby až po daňové přiznání.
35. Tento závěr odpovídá i usnesení Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2022, sp. zn. III. ÚS 2927/22, v němž Ústavní soud v obdobném kontextu vracení spotřební daně z lehkých topných olejů neshledal protiústavním požadavek na existenci jasného, nepřerušného a věrohodného informačního řetězce od prvotního zjištění spotřeby až k uplatnění nároku. V projednávané věci takový řetězec chybí právě v místě prvotního zjištění skutečného množství spotřebovaného oleje.
36. Žalobce správně namítá, že zákon o spotřebních daních ani vyhláška č. 413/2003 Sb. nepředepisují jeden konkrétní technický způsob měření. Z toho však neplyne, že postačí jakákoli evidence. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 289/2019-41 výslovně připustil kvalifikovaný výpočet, avšak právě pod podmínkou objektivních a prokazatelných vstupních údajů. V rozsudku č. j. 1 Afs 31/2022-67 zároveň zdůraznil, že ani nepřímé měření nesmí být pouhým orientačním odhadem a musí být zpětně ověřitelné. Žalobcova evidence tento požadavek nesplnila.

37. Správní orgány po žalobci nepožadovaly nemožné. Žalobce mohl spotřebu prokazovat přímým měřením, objektivně ověřitelným odečtem z vhodného měřidla, kvalifikovaným výpočtem založeným na technických údajích zařízení, průtokem, dobou provozu, výkonem hořáku, spotřebou deklarovanou výrobcem za konkrétních podmínek, kalibrovaným přepočtem zásob v nádržích nebo jiným srovnatelně ověřitelným postupem. Správní orgány mu žádnou konkrétní metodu nepředepsaly. Žalobce však žádný takový alternativní výpočet nepředložil.
38. Nelze přisvědčit ani tvrzení, že správní orgány žalobcova slova „překroutily“. Závěr, že spotřeba byla určována odhadem, neplyne pouze z jednotlivých slov žalobce, ale především z objektivních vlastností použité metody. Jestliže měřidlo umožňovalo pouze hrubý odečet a žalobce sám uvedl, že hodnoty mimo dílky určoval podle zkušeností a že není schopen určit spotřebu na jednotky či desítky litrů, bylo označení vstupních hodnot za odhadované přiměřené a přezkoumatelné.
39. Faktury vystavené za lakýrnické práce nemohou tento deficit nahradit. Soud nepochybně, že žalobce lakýrnickou činnost vykonával a že faktury mohou podporovat závěr, že autolakovna byla provozována. Z těchto faktur však nevyplývá konkrétní množství lehkého topného oleje spotřebovaného pro výrobu tepla v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Faktura za lakýrnickou zakázku neobsahuje údaj, kolik litrů topného oleje bylo při dané zakázce spotřebováno, zda bylo topné zařízení v konkrétní době použito, s jakou intenzitou, jak dlouho a za jakých provozních podmínek.
40. Pokud byly ceny zakázek nebo jejich interní kalkulace odvozovány mimo jiné z žalobcem evidovaných denních spotřeb, nejde o nezávislý důkaz skutečné spotřeby, ale o důkaz založený na týchž odhadovaných údajích, jejichž průkaznost je sporná. Faktury tedy nejsou opomenutým důkazem. Správní orgány se jimi zabývaly a racionálně vysvětlily, proč mohou prokazovat existenci podnikatelské činnosti, nikoli však konkrétní množství minerálních olejů skutečně spotřebovaných pro výrobu tepla. Takové hodnocení není libovůlí. Odpovídá zásadě volného hodnocení důkazů, jak ji vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 7. 2008, č. j. 5 Afs 5/2008-75: závěry správce daně musí vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího formální logice a musí být přezkoumatelně vyjádřeny. V nynější věci tomu tak bylo.
41. Obdobně fyzická kontrola nádrží, skladovaného množství a topného zařízení při úkonech v listopadu 2024 neprokazuje skutečnou spotřebu za jednotlivé měsíce let 2022 a 2023. Prokazuje toliko, že v listopadu 2024 existovaly nádrže, měřidlo a topné zařízení a že v provozovně mohl být lehký topný olej používán. Neověřuje však zpětně správnost počátečních a konečných stavů zásob uváděných v daňových přiznáních za předchozí 24měsíční období. Skutečnost, že správce daně na místě nepochybně existenci zařízení nebo okamžitý stav zásob, nelze zaměňovat za schválení průkaznosti evidence za minulá zdaňovací období.
42. Správce daně tedy unesl své důkazní břemeno podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť označil konkrétní skutečnosti vyvracející průkaznost žalobcovy evidence: hrubou stupnici měřidla, násobení odečtu dvěma, určování mezihodnot odhadem, uvádění počátečních a konečných stavů v celých stovkách litrů, existenci denních údajů neodečitatelných z měřidla a absenci jiného objektivně ověřitelného výpočtu. Za této situace bylo na žalobci, aby průkaznost tvrzených spotřeb obnovil jinými důkazními prostředky. To neučinil.

2. K legitimnímu očekávání a tvrzenému protokolu z roku 2006

43. Žalobce dále tvrdí, že mu svědčilo legitimní očekávání vyvolané dlouhodobým akceptováním shodného způsobu evidence. Dovolává se zejména toho, že autolakovnu převzal po panu J. N., že zařízení, evidence i účetní praxe měly být shodné a že dne 28. 2. 2006 měl být u pana N. proveden úkon celního orgánu, při němž měla být předložena evidence za rok 2005 a celní orgán neměl zjistit žádná pochybení. Ani tato námitka není důvodná.
44. Soud předesílá, že zásada legitimního očekávání chrání pouze důvěru objektivně legitimní, nikoli jakékoli subjektivní přesvědčení daňového subjektu o správnosti jeho postupu. Taková důvěra může vzniknout zejména tehdy, jestliže správní orgány vůči adresátovi veřejné správy nebo ve skutkově a právně srovnatelných věcech dlouhodobě, jednotně, předvídatelně a v souladu se zákonem postupují určitým způsobem, popřípadě mu poskytnou dostatečně určité a konkrétní ujištění. Ani ustálená správní praxe však není absolutně nezměnitelná. Správní orgán se od ní může odchýlit, zejména pokud k tomu má racionální důvody a činí tak do budoucna bez libovůle. Zásada legitimního očekávání je současně limitována zásadou legality; nelze se jí zásadně dovolávat k zachování nezákonného postupu.
45. Tato východiska vyplývají z judikatury Nejvyššího správního soudu k vracení spotřební daně z lehkých topných olejů. V rozsudku ze dne 3. 2. 2022, č. j. 4 Afs 320/2021-43, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že správní praxi lze měnit, že legitimní očekávání je omezeno zásadou legality a že daňový subjekt odpovídá za správnost svého daňového tvrzení. V rozsudcích ze dne 19. 1. 2022, č. j. 1 Afs 306/2021-35, a ze dne 25. 1. 2022, č. j. 2 Afs 253/2021-37, Nejvyšší správní soud dovodil, že konkludentní stanovení daně, resp. předchozí vyhovování žádostem o vrácení daně založené toliko na daňovém tvrzení, nemůže samo o sobě založit legitimní očekávání, neboť při konkludentním stanovení správce daně nezkoumá, nehodnotí ani neposuzuje zákonnost skutkového a právního základu uplatněného nároku. Ústavní soud tento přístup v řízeních týkajících se lehkých topných olejů aproboval, mimo jiné usnesením ze dne 19. 7. 2022, sp. zn. II. ÚS 726/22, a usnesením ze dne 16. 8. 2022, sp. zn. I. ÚS 3101/21.
46. V nynější věci žalobce netvrdí, že by ve vztahu k němu samotnému bylo před zahájením posuzované daňové kontroly vydáno rozhodnutí, závazné posouzení, metodické stanovisko či jiné konkrétní autoritativní vyjádření, v němž by celní orgán po věcném přezkoumání shodné evidence výslovně potvrdil, že způsob odečtu spotřeby z jednoho hrubého měřidla, jeho násobení dvěma a uvádění stavů zásob v celých stovkách litrů splňuje požadavky § 56 zákona o spotřebních daních a vyhlášky č. 413/2003 Sb. Žalobce se dovolává především dřívějšího bezproblémového vracení daně a úkonu provedeného u jiného daňového subjektu v roce 2006. To pro vznik legitimního očekávání nestačí, zvláště když z protokolu o místním šetření, které se uskutečnilo dne 28. 2. 2006 u pana J. N., neplyne, že by se Celní úřad v Ústí nad Orlicí při místním šetření v roce 2006 jakkoliv vyjadřoval k průkaznosti evidence množství lehkého topného oleje skutečně spotřebovaného pro výrobu tepla. I kdyby však při místním šetření v roce 2006 u pana J. N. byla předložena evidence spotřeby lehkého topného oleje a ve výstupu z tohoto úkonu bylo obecně uvedeno, že nebyla zjištěna pochybení, nemohlo by to bez dalšího založit legitimní očekávání žalobce pro zdaňovací období leden 2022 až prosinec 2023, a to již jen proto, že žalobce neprokázal, že při evidenci spotřeby lehkého topného oleje postupoval shodně jako pan J. N. Dále je

třeba zdůraznit, že se tvrzený úkon z roku 2006 týkal jiného zdaňovacího období a skutkového stavu časově vzdáleného přibližně šestnáct až osmnáct let od nyní posuzovaných období. Převzetí provozovny, zařízení nebo účetní praxe od jiného subjektu nemůže samo o sobě převést na žalobce jakoukoli veřejnoprávní garanci správnosti evidence, kterou správce daně navíc podle tvrzení žalobce ani výslovně a konkrétně neposkytl. Správa daní je individuální. Každý daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně vlastního nároku a vlastních zdaňovacích období. Konečně ani obecný závěr místního šetření, že „nebyla zjištěna pochybení“ (či „bez závad“), není bez dalšího pozitivním a závazným právním hodnocením konkrétní metodiky evidence. Aby takový úkon mohl být vůbec způsobilý založit legitimní očekávání, muselo by z jeho obsahu vyplývat, že správce daně skutečně posuzoval právě spornou otázku: zda konkrétní způsob evidence umožňuje prokazatelně a přezkoumatelně určit skutečné množství lehkého topného oleje spotřebovaného pro výrobu tepla v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Žalobce však netvrdí, natož prokazuje, že by protokol z roku 2006 obsahoval takové konkrétní skutkové zjištění a právní hodnocení. Pouhé mlčení správce daně nebo absence výtky v rámci vyhledávacího úkonu nelze zaměňovat za výslovné ujištění, že zvolený způsob evidence odpovídá zákonu.

47. Na tomto místě je vhodné připomenout, že místní šetření je podle daňového řádu nástrojem vyhledávací činnosti. Slouží zejména k vyhledání důkazních prostředků, ohledání a zajištění podkladových informací. Není samo o sobě rozhodnutím o hmotněprávním nároku ani závazným posouzením daňové metody do budoucna. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005-130, zdůraznil, že výsledky místního šetření a vyhledávací činnosti nemohou bez dalšího nahrazovat daňovou kontrolu. V rozsudku ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44, pak místní šetření vymezil jako prostředek k získávání podkladových informací, nikoli jako postup, jímž správce daně závazně schvaluje právní správnost určitého daňového režimu. Stejný závěr je třeba použít i zde.
48. Žalobce tedy neprokázal existenci ustálené, jednotné a zákonné správní praxe, která by se týkala právě jím použitého způsobu evidence. Jednotlivý protokol z místního šetření u jiného subjektu, nadto bez konkrétního právního a skutkového hodnocení sporné metodiky, nemůže takovou praxi založit. Nejde ani o veřejně dostupnou metodiku Celní správy, ani o závazné posouzení, ani o opakovanou a jednotnou rozhodovací činnost ve skutkově shodných věcech. Ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu, podle něhož správce daně dbá, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly, nezakládá právo na opakování případného dřívějšího nesprávného nebo nedostatečně prověřeného postupu. Rozdíl v nynější věci je navíc odůvodněn konkrétními zjištěními z daňové kontroly vedené u žalobce.
49. Soud nepřehlédl, že legitimní očekávání může být ve zcela výjimečných případech chráněno i tehdy, pokud bylo vyvoláno postupem správního orgánu, který se později ukáže jako nesprávný nebo ultra vires. Nejvyšší správní soud tuto výjimku připustil například v rozsudku ze dne 30. 3. 2020, č. j. 1 Afs 4/2019-54. Taková ochrana však přichází v úvahu pouze výjimečně, při absenci silnějšího veřejného zájmu a za situace, kdy správní orgán konkrétního adresáta veřejné správy sám autoritativně a objektivně způsobilým způsobem utvrdil v určitém postupu. O takový případ zde nejde. Žalobce nebyl adresátem tvrzeného úkonu z roku 2006, nebylo mu poskytnuto konkrétní ujištění, že jeho vlastní evidence je zákonná, a v nynější věci stojí proti jeho tvrzení závažný veřejný zájem na tom, aby daňové beneficium bylo vyplaceno pouze při prokázání zákonných podmínek.

50. Žalobce dále uvádí, že stejná praxe měla být dlouhodobě známa Finančnímu úřadu a později Celní správě a že daňová přiznání byla podávána po mnoho let. Ani dlouhodobé podávání daňových tvrzení však neznamená, že správce daně jejich věcný základ schválil. Daňové řízení je postaveno na odpovědnosti daňového subjektu za správnost daňového tvrzení a za průkaznost uplatněného nároku. Pokud správce daně později na základě daňové kontroly zjistí konkrétní pochybnosti o průkaznosti evidence, není povinen setrvat na dřívějším konkludentním přístupu.
51. Soud proto uzavírá, že žalobci nesvědčilo legitimní očekávání, že mu bude nárok na vrácení spotřební daně přiznáván jen proto, že stejný nebo obdobný způsob evidence byl podle jeho tvrzení používán delší dobu, že dříve nebyl výslovně zpochybněn nebo že u jiného subjektu v roce 2006 nebyla při místním šetření zjištěna pochybení. Správní orgány své odchýlení od dřívějšího konkludentního vyměřování neopřely o libovůli, ale o konkrétní zjištění učiněná v daňové kontrole u žalobce. Námitka legitimního očekávání proto není důvodná.

3. K námitkám proti místním šetřením, k seznámení s pochybnostmi a k tvrzené nemožnosti obrany

52. Žalobce opakovaně tvrdí, že postup správce daně byl zákeřný a nečestný, neboť při úkonech v provozovně dne 14. 11. 2024 a 28. 11. 2024 nebyl na místě upozorněn, že správce daně považuje jeho evidenci za neprůkaznou. Podle žalobce se tak o problému dozvěděl až z dosavadního výsledku kontrolního zjištění, kdy, již bylo pozdě se bránit. Ani této námitce soud nepřisvědčil.
53. Úkony provedené v provozovně sloužily ke zjištění a zadokumentování skutkových okolností, zejména způsobu skladování topného oleje, charakteru nádrží, měřidla, topného zařízení a způsobu vedení evidence. Správce daně nebyl povinen učinit konečné hodnocení průkaznosti evidence ihned na místě. Daňový řád počítá s tím, že hodnocení zjištěných důkazů bude součástí dosavadního výsledku kontrolního zjištění podle § 88 odst. 1 daňového řádu a následně zprávy o daňové kontrole podle § 88a daňového řádu.
54. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu, pokud z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, správce daně sdělí daňovému subjektu tento výsledek a stanoví mu přiměřenou lhůtu pro vyjádření. Podle § 88 odst. 4 je daňový subjekt oprávněn vznést výhradu a podat návrh na doplnění dosavadního výsledku kontrolního zjištění. Podle § 88a odst. 2 zpráva o daňové kontrole obsahuje konečný výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení zjištěných důkazů a stanoviska správce daně k vyjádření daňového subjektu.
55. Tento postup byl v nynější věci dodržen. Žalobci byl dne 27. 12. 2024 doručen dosavadní výsledek kontrolního zjištění a byla mu stanovena lhůta k vyjádření. Žalobce této možnosti využil podáním ze dne 31. 12. 2024. Správce daně se jeho vyjádřením zabýval ve zprávě o daňové kontrole. Žalobce tedy nebyl zbaven možnosti obrany. Naopak se mu dostalo procesního prostoru přesně v té fázi, v níž daňový řád předpokládá, že daňový subjekt bude reagovat na hodnotící závěry správce daně.
56. Skutečnost, že žalobce by považoval za vhodnější, kdyby mu pracovníce správce daně sdělily své pochybnosti již při prvním úkonu v provozovně, nezakládá nezákonnost. Hodnocení průkaznosti evidence vyžadovalo porovnání místních zjištění s obsahem

daňových přiznání, evidencemi, nákupními doklady a dalšími podklady. Nelze dovozovat, že správce daně musel již v okamžiku fyzické prohlídky nádrží učinit závěr o doměření a sdělit jej žalobci. Požadavek na okamžité právní hodnocení při místním úkonu by navíc mohl být v rozporu s požadavkem na pečlivé a celkové hodnocení důkazů podle § 8 odst. 1 daňového řádu.

57. Provedení dvou úkonů v provozovně nebylo nezákonné ani nehospodárné. Daňový řád nestanoví, že správce daně smí provést pouze jedno místní šetření nebo jeden úkon v provozovně. Druhý úkon sloužil podle obsahu spisu k objasnění nejasností, které vyplynuly z prvního úkonu, zejména ke způsobu odečtu a evidence spotřeby. Délka druhého úkonu přibližně 40 minut nepředstavuje nepřiměřené zatížení žalobce. Jestliže správce daně projednal potřebné otázky přímo v provozovně žalobce, šlo naopak o postup šetrnější než předvolání žalobce do sídla správce daně.
58. Soud za irelevantní považuje též to, že při prvním místním šetření bylo k měřidlu řečeno, že je „uznávané“, případně že správce daně na místě nic nevytkl. Ze spisu nevyplývá žádné konkrétní a dostatečně určité ujištění správce daně, že použitý způsob evidence je pro účely § 56 zákona o spotřebních daních dostatečný. I kdyby některá úřední osoba na místě konstatovala, že měřidlo fyzicky existuje nebo že jde o běžný typ měřidla, nešlo by o právní posouzení průkaznosti evidence za předchozích 24 zdaňovacích období. Takové vyjádření nemohlo založit legitimní očekávání žalobce ani zhojit absenci objektivně ověřitelných vstupních údajů o spotřebě.
59. Soud nepřehlédl, že daňová kontrola byla zahájena až po původním vyměření uplatněných nároků. To však nečiní postup správce daně překvapivým ani nezákonným. Daňový řád umožňuje správci daně následně prověřovat správnost již stanovené daně a doměřit daň, ukáže-li se, že dříve stanovená daň neodpovídala zákonu. Původní konkludentní vyměření nároku proto žalobce nemohlo zbavit povinnosti uchovávat a předložit průkaznou evidenci skutečné spotřeby.

4. K dalším procesním námitkám

60. Žalobce dále soustředil řadu procesních výtek do jednoho okruhu. Namítal mimo jiné údajné trvání na přítomnosti zmocněnkyně, nezaznamenání krátké nepřítomnosti žalobce, podpis zmocněnkyně v kolonce „třetí osoba“, chybné datum doručení vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, požadavek na předložení originálů dokladů o nákupu topného oleje, nepřesnosti v adrese zmocněnkyně, vydání 48 rozhodnutí a neuvedení interní značky „17 Q“. Soud se těmito námitkami zabýval jednotlivě i v jejich souhrnu a dospěl k závěru, že žádná z nich nemohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.
61. Pokud správce daně jednal v přítomnosti žalobcovy zmocněnkyně, nešlo o zásah do práv žalobce, nýbrž o respektování jeho zvoleného zastoupení. Žalobce netvrdí žádné konkrétní skutkové vyjádření, které by bylo v protokolech zachyceno nesprávně právě v důsledku přítomnosti nebo nepřítomnosti zmocněnkyně. Dočasná krátká nepřítomnost žalobce, pokud nastala, nemá sama o sobě vliv na zákonnost závěru o neprůkaznosti evidence. Rozhodná skutková zjištění o měřidle, nádržích a způsobu evidence žalobce konkrétně nevyvrátil.

62. Podpis zmocněnkyně v kolonce označené jako „třetí osoba“ je formální nepřesností, která nezměnila její procesní postavení. Ze spisu bylo zřejmé, že Ing. N. vystupovala jako zmocněnkyně žalobce. Žalobce neuvádí, jaké konkrétní procesní právo mělo být touto formální nepřesností zkráceno, ani jak by tato okolnost mohla ovlivnit posouzení průkaznosti evidence spotřeby. Taková formální vada nemůže vést ke zrušení rozhodnutí, pokud neměla dopad na možnost žalobce uplatnit svá práva.
63. Nepřesnost v datu doručení vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění neměla vliv na žalobcova práva. Podstatné je, že správce daně vyjádření považoval za včasné a věcně je vypořádal ve zprávě o daňové kontrole. Pokud byla určitá písemnost doručena dne 31. 12. 2024 a evidována dne 2. 1. 2025, nejde o vadu, která by mohla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí.
64. Požadavek na předložení originálů dokladů o nákupu lehkého topného oleje nebyl nepřiměřený. Podle § 93 odst. 1 daňového řádu lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Podle § 94 odst. 3 se za listinu považuje i datová zpráva. Správce daně je v daňové kontrole oprávněn ověřovat shodu a průkaznost dokladů, které daňový subjekt použil k prokázání nároku. Skutečnost, že faktury nemusí být opatřeny razítkem nebo podpisem, neznamená, že správce daně nesmí požadovat jejich předložení v podobě, kterou má daňový subjekt k dispozici, nebo ověřovat jejich obsah.
65. Nadto je třeba dodat, že nákup lehkého topného oleje nebyl v konečném důsledku rozhodným důvodem doměření. Správní orgány nezpochybily samotnou skutečnost, že žalobce lehký topný olej nakupoval. Sporná byla průkaznost skutečné spotřeby v konkrétním množství pro výrobu tepla. I kdyby tedy žalobce v této dílčí otázce namítal určité nepřesnosti postupu správce daně, nemohly by samy o sobě zvrátit závěr o neunesení důkazního břemene ohledně spotřeby.
66. Vydání 24 dodatečných platebních výměrů a 24 platebních výměrů na penále odpovídalo tomu, že žalobce uplatnil nároky za 24 samostatných měsíčních zdaňovacích období. Podle § 147 odst. 1 daňového řádu správce daně stanoví daň rozhodnutím o stanovení daně, které se označuje jako dodatečný platební výměr, jde-li o doměření. Penále se podle § 251 odst. 3 daňového řádu stanoví platebním výměrem. Větší počet rozhodnutí mohl být administrativně nepohodlný, neznamená však nezákonnost. Žalobce všechna rozhodnutí identifikoval, podal proti nim odvolání a následně žalobu. Jeho procesní obrana nebyla zmařena.
67. Neuvedení interní značky žalobce „17 Q“ v napadeném rozhodnutí rovněž nezakládá nezákonnost. Rozhodnutí musí být individualizováno tak, aby bylo zřejmé, o jaké věci, účastníku, zdaňovacích obdobích a prvostupňových rozhodnutích se rozhoduje. Napadené rozhodnutí obsahovalo označení žalobce, jeho zástupkyně, spisovou značku, číslo jednací, označení dotčených dodatečných platebních výměrů a platebních výměrů na penále i zdaňovací období. Neuvedení interní značky žalobce nemohlo vyvolat nejasnost o předmětu řízení.
68. Nepřesnosti v adrese zmocněnkyně, pokud se v písemnostech objevily, nemohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí, jestliže písemnosti byly doručovány a žalobce i jeho zmocněnkyně reálně procesně jednali. Ani v této části žalobce nekonkretizuje, jaké podání nemohl učinit nebo jaké právo nemohl uplatnit.

69. Srovnávání individuální daňové kontroly u žalobce s veřejnou komunikací Finanční správy o kontrolních akcích je mimoběžné. Zákonnost daňové kontroly u žalobce není podmíněna tím, aby Celní správa předem veřejně oznamovala kontrolní témata nebo metodiku prověřování nároků na vrácení spotřební daně. Rozhodné je, zda v konkrétním řízení byla dodržena procesní práva žalobce. Jak soud uvedl výše, žalobce byl seznámen s dosavadním výsledkem kontrolního zjištění, měl možnost se vyjádřit a tuto možnost využil.
70. Ani při souhrnném posouzení všech procesních výtek soud neshledal v řízení takovou vadu, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Procesní práva žalobce byla zachována v rozsahu potřebném k účinné obraně proti zjištěním správce daně. Žalobce byl seznámen s rozhodnými pochybnostmi, reagoval na ně a jeho argumentace byla správními orgány vypořádána.

5. K pojmu benefit, k zásadě in dubio mitius, k hospodářské situaci a k obecným výtkám nespravedlnosti

71. Žalobce dále polemizuje s tím, že žalovaný označil vratku spotřební daně za „benefit“. Soud nepovažuje tuto námitku za způsobitou zpochybnit zákonnost napadeného rozhodnutí.
72. Pojem benefit v napadeném rozhodnutí neznamena, že by žalovaný popíral zákonnost institutu vrácení spotřební daně nebo že by žalobci vytýkal, že žádá o něco nelegitimního. Vyjadřuje pouze to, že zákon stanoví výhodu oproti standardnímu režimu zatížení minerálních olejů spotřební daní: osoba, která splní zvláštní zákonné podmínky, získá zpět část daně zahrnuté v ceně minerálních olejů. Právě takto Nejvyšší správní soud pojem beneficium použil v rozsudku č. j. 4 Afs 57/2021-43 ve vztahu k § 56 zákona o spotřebních daních. Ústavní soud v usnesení sp. zn. I. ÚS 3101/21 neshledal tento pohled protiústavním.
73. Pro výsledek věci ostatně není rozhodné slovní označení institutu, nýbrž splnění zákonných podmínek. Žalobci nebyl nárok odepřen proto, že žalovaný použil slovo benefit, ale proto, že žalobce neprokázal konkrétní množství topných olejů skutečně spotřebovaných pro výrobu tepla v jednotlivých zdaňovacích obdobích.
74. Námitka založená na zásadě in dubio pro reo je též lichá. Zmíněná zásada je zásadou trestního práva a nelze ji mechanicky přenášet do nalézacího daňového řízení, v němž daňový subjekt uplatňuje nárok na finanční plnění ze státního rozpočtu. V daňovém právu se uplatňuje zásada in dubio mitius, avšak jako výkladové pravidlo pro situace, kdy právní norma umožňuje více rovnocenně přesvědčivých výkladů.
75. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 2. 2014, č. j. 5 Afs 49/2013-28, zdůraznil, že zásadu in dubio mitius nelze vykládat tak široce, aby jakákoli odlišná interpretace právní normy účastníkem řízení zakládala povinnost použít výklad pro něj příznivější. Musí jít o rovnocenný konkurenční výklad práva, nikoli o výklad obtížně obhajitelný. V rozsudku ze dne 12. 4. 2018, č. j. 1 Afs 225/2017-37, Nejvyšší správní soud doplnil, že zásada se neuplatní tam, kde pluralita výkladů vzniká pouze rozdílným právním názorem soudu a účastníka.
76. V nynější věci nejde o nejasnost výkladu § 56 zákona o spotřebních daních ani § 2 vyhlášky č. 413/2003 Sb. Tato ustanovení jasně požadují prokazatelné použití topných olejů pro výrobu tepla a evidenci skutečné spotřeby. Spor se týká skutkové otázky, zda

žalobce skutečnou spotřebu prokázal. Výkladová zásada *in dubio mitius* nemůže nahradit chybějící důkaz o rozhodné skutkové skutečnosti.

77. Soud nezpochybňuje, že žalobce mohl být subjektivně přesvědčen o správnosti svého postupu a že doměření pro něj může mít citelné ekonomické dopady. Nepříznivá hospodářská situace však nemůže založit nárok na vrácení spotřební daně, pokud nebyly splněny zákonné podmínky tohoto nároku. Stejně tak skutečnost, že žalobce podniká, odvádí práci a zaměstnává nebo zajišťuje práci dalším osobám, není právně rozhodná pro posouzení průkaznosti spotřeby topných olejů.
78. Pokyn GFŘ-D-58, na který žalobce odkazuje, se týká promíjení příslušenství daně. Není právním předpisem upravujícím vznik nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních a nemůže ovlivnit posouzení, zda žalobce prokázal skutečnou spotřebu topných olejů. Případná žádost o prominutí příslušenství, posečkání nebo splátky by byla předmětem jiného řízení. V tomto řízení soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí o snížení nároku na vratku a navazujícího penále.
79. Soud rovněž nepřijímá žalobcův předpoklad, že správní orgány jej obvinily z podvodu či manipulace. Napadené rozhodnutí stojí na závěru o neunesení důkazního břemene, nikoli na závěru o podvodném jednání. To je podstatný rozdíl. Daňové právo rozlišuje situaci, kdy daňový subjekt neprokáže zákonné podmínky nároku, od situace, kdy by bylo prokázáno úmyslné zneužití. V nynější věci správní orgány nemusely prokazovat podvod ani nepoctivost, stačilo, že konkrétně a přezkoumatelně zpochybnily průkaznost evidence a žalobce následně neprokázal skutečnou spotřebu v tvrzené výši.
80. Zásada proporcionality nemůže vést k tomu, aby soud nahradil zákonem stanovené podmínky nároku úvahou o ekonomické přiměřenosti doměření. Při vrácení spotřební daně z minerálních olejů stát poskytuje finanční plnění jen tomu, kdo prokáže splnění podmínek zákona. Nepřiznání nároku v situaci, kdy nejsou prokázány rozhodné skutečnosti, není sankcí za podnikání ani trestem za nedokonalou administrativu, nýbrž důsledkem neunesení důkazního břemene.

6. K námitce, že nebylo možné odepřít celý nárok, a k nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 591/08

81. Poslední zásadní námitkou žalobce je tvrzení, že správní orgány nemohly odmítnout celý nárok. Podle žalobce je z logiky věci zřejmé, že lehký topný olej byl v autolakovně spotřebován, a správce daně měl proto alespoň část nároku uznat nebo stanovit správnou výši vratky. Žalobce se dovolává zásady materiální pravdy, zásady správného stanovení daně a nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08.
82. Soud souhlasí s obecným východiskem, že správa daní nesmí být vedena pouze fiskálním zájmem státu a že cílem je správné zjištění a stanovení daně. Ústavní soud v nálezu sp. zn. IV. ÚS 591/08 zdůraznil právo daňového subjektu na objektivně provedené dokazování vedoucí k řádně zjištěnému skutkovému stavu a požadavek, aby důkazní povinnost byla objektivně splnitelná. Tento nálezn však nepodporuje žalobcův závěr, že správce daně musí přiznat vratku v odhadované výši, pokud daňový subjekt neprokáže konkrétní množství spotřebovaných minerálních olejů.
83. V projednávané věci po žalobci nebyl požadován jediný nemožný důkaz. Správní orgány po něm požadovaly prokázání skutečné spotřeby v množství, které sám uvedl v

daňových přiznáních. Tento požadavek plyne přímo ze zákona o spotřebních daních a prováděcí vyhlášky. Žalobce mohl důkazní povinnost splnit různými způsoby, včetně kvalifikovaného výpočtu založeného na objektivních vstupních údajích. To, že žalobce takové podklady průběžně nezajistil a svou evidenci vedl způsobem, který zpětné ověření neumožňuje, nelze klást k tíži správce daně.

84. Soud nepochybně umožňuje možnost, že žalobce nějaké množství lehkého topného oleje pro výrobu tepla spotřeboval. To však není pro vznik nároku v konkrétní výši dostačující. Vratka podle § 56 zákona o spotřebních daních se nevrací z neurčitěho či pravděpodobného množství topných olejů, ale z množství prokazatelně použitého pro výrobu tepla v daném zdaňovacím období. Pokud evidence neumožňuje stanovit toto množství a žalobce nepředloží jiný průkazný výpočet, nelze nárok přiznat ani částečně pouze na základě dojmu, že určitá spotřeba nepochybně nastala.
85. Právě tento závěr odpovídá rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 182/2021-25. Nejvyšší správní soud v něm vyslovil, že u daňového benefícia, jakým je vrácení spotřební daně z minerálních olejů, nelze při neunesení důkazního břemene přejít na stanovení podle pomůcek a přiznat jakousi minimální či esenciální část nároku. Daňový subjekt, který nárokuje beneficium nad rámec standardního zdanění, musí prokázat splnění všech zákonných podmínek. Pokud je neprokáže, důsledkem je odeprání tvrzeného nároku.
86. K témuž směřuje i starší rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 103/2007-58, týkající se vrácení spotřební daně z minerálních olejů. Nejvyšší správní soud v něm zdůraznil, že zákonodárce jednoznačně určil podmínky vzniku nároku na vrácení spotřební daně a na jejich dodržení je třeba trvat. Samotné faktické použití minerálních olejů pro zvýhodněný účel nepostačí, pokud nejsou splněny a prokázány zákonem stanovené podmínky.
87. Nelze přisvědčit ani úvaze, že správce daně měl použít pomůcky podle § 98 daňového řádu. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu se daň stanoví podle pomůcek, nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování. Tento institut slouží pro případy, kdy je třeba daňovou povinnost nějak stanovit, typicky u daní, které musí být za dané období určeny. Nynější věc je odlišná. Žalobce neuplatňoval daňovou povinnost, nýbrž nárok na vrácení daně. Pokud neprokázal zákonné podmínky nároku na finanční plnění, nebyl zde prostor nahradit chybějící důkazní podklady pomůckami.
88. Přiznání „alespoň nějaké“ části nároku by za daných okolností nebylo správným stanovením daně, ale nepřipustným nahrazením zákonné podmínky prokázání skutečné spotřeby soudním či správním odhadem. Takový postup by byl v rozporu s § 56 zákona o spotřebních daních i s judikaturou Nejvyššího správního soudu k daňovým beneficiím. Soud proto nemohl uložit správním orgánům, aby žalobci určily vratku v pravděpodobné nebo minimální výši.
89. Žalobce tak neuspěje s tvrzením, že správní orgány měly část nároku uznat jen proto, že z provozu autolakovny plyne určitá pravděpodobnost spotřeby topného oleje. Pravděpodobnost spotřeby není totéž, co prokázání skutečné spotřeby v konkrétním množství a v konkrétním zdaňovacím období.

7. K penále

90. Žalobce napadl i platební výměry na penále. Samostatné věcné námitky proti zákonnému základu penále nebo proti jeho výpočtu však neuplatnil. Jeho argumentace proti penále je odvozena od tvrzené nezákonnosti dodatečných platebních výměrů, od jeho hospodářské situace a od odkazu na pokyn GFŘ-D-58.
91. Podle § 251 odst. 1 daňového řádu vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši stanovené tímto ustanovením. Podle § 251 odst. 3 správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále platebním výměrem. Penále tedy navazuje na doměření, resp. na snížení dříve uplatněného a vyměřeného nároku, a je zákonným následkem za podmínek stanovených daňovým řádem.
92. Jelikož soud neshledal nezákonnost dodatečných platebních výměrů, nemůže obstát ani odvozená námitka proti penále. Hospodářská situace žalobce nemá vliv na vznik penále podle § 251 daňového řádu. Může být významná nanejvýš v samostatném řízení o úhradě, posečkání, splátkách nebo promíjení příslušenství, pokud jsou splněny zákonné podmínky. O takové otázce však soud v tomto řízení nerozhoduje.
93. Soud dodává, že penále není založeno na diskreční úvaze správce daně o míře zavinění žalobce. Jde o zákonný následek doměření za podmínek stanovených daňovým řádem. Pokud žalobce nesouhlasí s ekonomickými dopady penále, může využít procesní prostředky, které právní řád pro řešení platební tíže nebo pro případné promíjení příslušenství připouští. To však nemůže být předmětem nynějšího přezkumu zákonnosti platebních výměrů na penále.

V. Závěr a náklady řízení

94. Soud shrnuje, že žalovaný zjistil skutkový stav v rozsahu potřebném pro posouzení věci a své závěry přezkoumatelně odůvodnil. Správní orgány nezpochybnily, že žalobce lehký topný olej nakupoval ani že v jeho provozovně existovalo topné zařízení. Zpochybnily však průkaznost evidence konkrétního množství topného oleje skutečně spotřebovaného pro výrobu tepla v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Tyto pochybnosti byly založeny na konkrétních, logických a vzájemně souvisejících zjištěních.
95. Žalobce neprokázal, že počáteční a konečné stavy zásob, z nichž vycházel při výpočtu měsíční spotřeby, byly zjišťovány objektivně a ověřitelně. Nepředložil ani jiný kvalifikovaný výpočet skutečné spotřeby založený na prokazatelných vstupních údajích. Faktury za lakýrnické práce, existence topného zařízení ani fyzická kontrola nádrží v listopadu 2024 neprokazují konkrétní spotřebu za zdaňovací období leden 2022 až prosinec 2023. Žalobce proto neunesl důkazní břemeno ohledně podstatné podmínky nároku na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních.
96. Soud se samostatně zabýval i námitkou legitimního očekávání založeného údajnou dřívější tolerancí obdobné evidence (včetně tvrzeného protokolu z místního šetření u jiného subjektu z roku 2006). Ani tato námitka neobstála. Tvrzený protokol nebyl rozhodnutím, závazným posouzením ani konkrétním ujištěním adresovaným žalobci. Šlo nanejvýš o výstup vyhledávacího úkonu u jiného daňového subjektu a za jiné období. Žalobce proto nemohl objektivně a oprávněně očekávat, že jeho vlastní evidence za roky 2022 a 2023 bude bez dalšího považována za průkaznou.

97. Žádná ze žalobních námitek nebyla shledána důvodnou. Soud proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
98. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný byl ve věci úspěšný, avšak nevznikly mu náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům řízení.

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení usnesení). 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.

Pardubice 10. června 2026

JUDr. Petra Venclová, Ph.D., v. r.
předsedkyně senátu