



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: **Zemědělské družstvo Dolní Újezd**, IČO 001 29 488
sídlem Dolní Újezd 471, 569 61 Dolní Újezd
zastoupeného advokátem Mgr. Luděk Šikolou
sídlem Ovocný trh 1096/8, 110 00 Praha

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**, IČO 712 14 011
sídlem Budějovická 1387/7, 140 96 Praha

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2025, č. j. 19928-6/2025-900000-24160

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2025, č. j. 19928-6/2025-900000-24160 se ve výroku III. ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Ve zbývajících částech žaloba zamítá.

III. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 22 438 Kč k rukám advokáta Mgr. Luďka Šikoly do 30 dnů od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

1. V této věci se soud zabývá dostatečností evidence spotřebovaných minerálních olejů použitých pro výrobu tepla za účelem vrácení spotřební daně z minerálních olejů.

I. Shrnutí stavu věci ve správním řízení

2. Žalobce provozuje dvě kogenerační jednotky (dále také „KJ1“ a „KJ2“) na výrobu tepla a elektřiny v bioplynové stanici. V kogeneračních jednotkách byly pro výrobu tepla spotřebovávány minerální oleje, u nich žalobce nárokoval vrácení spotřební daně.
3. Rozhodnutím uvedeným v záhlaví tohoto rozsudku (dále „*napadené rozhodnutí*“) ve spojení s 20 rozhodnutími Celního úřadu pro Pardubický kraj (dále „*celní úřad*“) – dodatečnými platebními výměry na daň specifikovanými v napadeném rozhodnutí byla žalobci za měsíční zdaňovací období od června 2021 do srpna 2022 doměřena po daňové kontrole část spotřební daně z minerálních olejů, která mu byla původně vrácena dle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v rozhodném znění (dále „*zákon o spotřebních daních*“). Dále byla žalobci v závislosti na doměřené spotřební dani stanovena 20 platebními výměry za výše uvedená zdaňovací období penále.
4. Žalovaný napadeným rozhodnutím korigoval k odvolání žalobce rozhodnutí celního úřadu na daň a penále tak, že:
 - rozhodnutí celního úřadu za zdaňovací období od ledna 2021 do května 2021 dle § 116 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zrušil a řízení zastavil (výrok I.),
 - rozhodnutí celního úřadu za zdaňovací období od června 2021 do července 2022 dle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu změnil tak, že snížil celním úřadem doměřenou spotřební daň a penále (výrok III.),
 - odvolání žalobce proti rozhodnutí celního úřadu za zdaňovací období srpen 2022 dle § 116 odst. 1 písm. c) zamítl a uvedená rozhodnutí potvrdil (výrok II.).
5. S rozhodnutím žalovaného žalobce nesouhlasil.

II. Žaloba a její obsah

6. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného včasnou žalobou podanou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „*s. ř. s.*“). Navrhl, aby soud napadené rozhodnutí v částech, kterými byla rozhodnutí celního úřadu změněna a potvrzena, tedy ve výroku II. a III. napadeného rozhodnutí, pro nezákonnost zrušil a současně zrušil žalovaným změněná a potvrzená rozhodnutí celního úřadu.
7. Nezákonnost žalobcem označených částí napadeného rozhodnutí byla dle žalobce stručně shrnuto založena nesprávnými skutkovými zjištěními a nelogickými a nedostatečně odůvodněnými závěry.
8. Podle žalobce žalovaný nesprávně dovodil, že porucha měřicího zařízení u kogenerační jednotky KJ1 v červnu 2021 způsobila zkreslení údajů i pro všechna následující zdaňovací období až do července 2022. Žalobce však namítá, že každá porucha měřicího zařízení byla vždy nejpozději ke konci příslušného měsíce odstraněna, a proto následující období byla

měřena řádně a bezvadně. Závěr o řetězovém zkreslení je proto nelogický a neodpovídající skutkovému stavu.

9. V měsících, kdy k poruše měření u KJ1 skutečně došlo, tj. v červnu 2021, červenci 2021, září 2021, červnu 2022 a červenci 2022, žalobce prokázal spotřebu minerálního oleje tzv. kvalifikovaným výpočtem, který vycházel ze spotřeby daného měsíce v litrech uvedené v excelovské tabulce, k níž dospěl měřením hladiny minerálních olejů v nádržích, kterou si však nezaznamenával, a použití koeficientu hustoty. V měsících, kdy k poruše měření u KJ1 nedošlo, byla spotřeba standardně měřena jako v jiných zdaňovacích obdobích. Toto měření bylo žalovaným shledáno jako nezávadné. Pouze na základě poruchy měřicího zařízení v jiném období, která byla vždy ihned na konci měsíce odstraněna, nebylo lze dle žalobce bez dalšího dovozovat neprůkaznost evidence.
10. Ve vztahu ke zdaňovacímu období srpna 2022 žalobce uvedl, že žalovaný sám uznal průkaznost evidence do července 2022, a proto na ni bylo možné navázat. U jednotky KJ2 navíc nedošlo k žádné poruše na měřicím zařízení, a nárok na vrácení daně měl být proto uznán alespoň v tomto rozsahu. I u KJ1 byla spotřeba dle žalobce prokazatelná v návaznosti na kvalifikovaný výpočet spotřeby za předcházející měsíc červenec 2022 a provedený odečet hladiny minerálního oleje.

III. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný považoval žalobu za nedůvodnou a navrhl její zamítnutí. Poukázal na období žalobní argumentace a argumentace žalobce v rámci odvolacího řízení a setrval na závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí. Námitky žalobce vznesené v rámci odvolacího řízení řádně vypořádal.
12. Uvedl, že vrácení spotřební daně je daňovým benefitem. Povinností žalobce bylo vést bezchybnou a přezkoumatelnou evidenci o spotřebě minerálních olejů. V případě výpadku měření hmotnosti spotřebované minerálního oleje u jedné kogenerační jednotky byl žalobce povinen spotřebu u této jednotky náhradně evidovat, resp. provést náhradní způsob kvalifikovaného výpočtu. To žalobce neučinil. Žalobcem provedené dopočítání podle naměřených hodnot druhé jednotky, tedy odhad spotřeby, způsobil neprůkaznost evidence. Tvzení žalobce o měření hladin minerálních olejů v nádržích metrem v období od ledna 2021 do července 2022 nebylo doloženo.
13. Z hodnot měřicího zařízení u KJ1, které neměřilo správně, nebylo dle žalovaného možné vycházet při stanovování spotřeby v následujících obdobích, tedy ani v měsících, kdy měřicí zařízení poruchy nevykazovalo. Kontinuita počátečních zůstatků, konečných zůstatků a spotřeby již byla ovlivněna poruchou a nebylo lze uvést do souladu evidenční hodnoty s hodnotami na měřidle.
14. Pokud jde o doměření spotřební daně a stanovení penále za zdaňovací období srpen 2022, odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

IV. Replika žalobce

15. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného zdůraznil odstranění závady na měřicím zařízení u KJ1 vždy na konci měsíce, v němž došlo k jeho poruše. V měsících následujících po závadě byla data standardně naměřena správně fungujícím měřicím zařízením, tedy způsobem, který byl žalovaným shledán jako nezávadný. Závadu měřicího zařízení u KJ1 žalobce zjistil na základě rozdílu oproti druhé kogenerační jednotce. V měsících, kdy došlo

na měřícím zařízení u KJ1 k poruše, provedl žalobce kvalifikovaný výpočet spotřeby minerálního oleje.

V. Přezkum věci soudem

16. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rámci uplatněných žalobních bodů podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného dle § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.
17. Žaloba je částečně důvodná.
18. Předně soud uvádí, že řízení před správními soudy je ovládáno dispoziční zásadou, která se projevuje mimo jiné tím, že soud je v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu oprávněn přezkoumávat napadené výroky správního rozhodnutí jen v mezích žalobních bodů. Obsah a kvalita žaloby proto v podstatě předurčují obsah rozhodnutí soudu. K tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále také jen „NSS“) ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004–54, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012–42; všechny zmiňované rozsudky NSS jsou veřejně dostupné na www.nssoud.cz. Není úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely. Tímto postupem by byla popřena rovnost stran v řízení před soudem a žalovanému správnímu orgánu by byla odňata možnost efektivně hájit své rozhodnutí. Jak konstatoval NSS v rozsudku ze dne 28. 5. 2013, č. j. 2 Afs 77/2012–21: *Pokud žalobce uplatní žalobní bod toliko stručně či jen v obecné rovině, postačí zpravidla jen stručně pojaté odůvodnění soudu.*

V.a Zjištění ze správního spisu

19. Z předložených správních spisů zjistil soud následující pro věc rozhodné skutečnosti.
20. Žalobce provozuje dvě kogenerační jednotky na výrobu tepla a elektřiny v bioplynové stanici v Makově. Ke každé kogenerační jednotce jsou připojeny čtyři nádrže s minerálními oleji. Minerální oleje byly čerpány do kogeneračních jednotek přes měřící (vážící) zařízení. Minerální oleje spotřebované v uvedených jednotkách se dle § 45 odst. 11 zákona o spotřebních daních považují za minerální oleje použité pro výrobu tepla. Žalobce uplatnil u celního úřadu nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 zákona o spotřebních daních za měsíční zdaňovací období v období od ledna 2021 do prosince 2022. Celní úřad provedl u žalobce v bioplynové stanici v Makově daňovou kontrolu zaměřenou na oprávněnost nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za vymezená zdaňovací období. V rámci daňové kontroly provedl celní úřad u žalobce celkem tři místní šetření a žalobce celnímu úřadu předložil několik evidencí spotřeby minerálních olejů. Konkrétně šlo o podpůrnou evidenci spotřeby za období od 1/2021 až 12/2022 (č. j. 142224-6/2023-590000-52 ze dne 31. 10. 2023), provozní deníky k oběma jednotkám za období od 1/2021 až 12/2022 (č. j. 142224-12/2023-590000-52 až 142224-15/2023-590000-52 ze dne 28. 11. 2023), další pomocnou evidenci v podobě tabulky za období od 1/2021 do 7/2022 (č. j. 52990/2024-590000-52, ze dne 6. 3. 2024). Žalobce v rámci daňové kontroly na základě výzev poskytoval celnímu úřadu odpovědi na otázky kromě jiného ke způsobu určování skutečné spotřeby minerálních olejů.
21. V dané věci není mezi účastníky řízení sporu, že žalobce osvědčil nákup minerálních olejů, u nichž lze nárokovat vrácení spotřební daně, za cenu včetně spotřební daně, a dále, že žalobce minerální oleje pro výrobu tepla sám spotřebovával. Jádrem sporu v předmětné věci je otázka, zda žalobce jako daňový subjekt uplatňující nárok na vrácení spotřební daně z jím spotřebovávaných minerálních olejů na výrobu tepla unesl důkazní břemeno ohledně

evidence skutečné spotřeby, jak mu ukládá ustanovení § 2 odst. 1 vyhlášky Ministerstva financí č. 413/2003 Sb. (dále „*vyhláška*“).

22. Celní úřad na základě zjištěných pochybení v interních evidencích žalobce, nesouladu interních evidencí a nesouladu ve vyjádřeních žalobce v průběhu daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobce neprokázal skutečnou spotřebu minerálních olejů k výrobě tepla v měsíčních zdaňovacích obdobích v období od ledna 2021 do srpna 2022 ve vztahu k oběma kogeneračním jednotkám. Celý jeho nárok na vrácení daně za uvedené období tedy měl za neoprávněný. Proto žalobci doměřil spotřební daň a stanovil penále.
23. Rozhodnutí celního úřadu napadl žalobce odvoláním, na základě, něhož vrátil žalovaný spisy celnímu úřadu k postupu dle § 113 odst. 1 písm. a) nebo b) daňového řádu se závazným názorem o obecné způsobilosti podpůrné měsíční evidence o spotřebě za obě kogenerační jednotky. Následně celní úřad provedl korekce v samotném stanovení doměřené daně a vyměřeného penále, a to tak, že doměřil spotřební daň žalobci za zdaňovací období od ledna 2021 do července 2022 v nižší výši ve srovnání s předchozími rozhodnutími, a snížil penále. Za zdaňovací období srpen 2022 setrval na závěru o neoprávněnosti celého nároku žalobce na vrácení spotřební daně, penále ponechal v původně stanovené výši. Celní úřad při provádění kvalifikovaného výpočtu za účelem doměření spotřební daně žalobci vyšel ze vstupních údajů o hmotnosti spotřebovaného minerálního oleje uvedené v podpůrné (souhrnné) měsíční evidenci a jednotného průměrného koeficientu hustoty dle stáčecích lístků, které byly vystaveny při dodání minerálních olejů. Následně věc postoupil žalovanému k rozhodnutí.
24. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyšel z toho, že žalobcem předložená podpůrná měsíční evidence o spotřebě za obě kogenerační jednotky (viz příloha č. 3 protokolu z místního šetření č. j. 142224-6/2023-590000-52 ze dne 31. 10. 2023) představuje v obecné rovině dostatečný důkazní prostředek k prokázání skutečně spotřebovaného množství minerálního oleje v litrech za měsíc pro každou jednotku vyrábějící teplo. Šlo o zjevně automatickou měsíční evidenci spotřeby minerálních olejů odpovídající daňovým předpisům a zdroj evidence přikládané k daňovým přiznáním obsahující hodnoty potřebné pro stanovení skutečně spotřebovaného množství minerálního oleje. Podpůrná evidence sama o sobě dle žalovaného vyhovovala zákonnému požadavku a ostatní žalobcem předložené denní a dílčí evidence a záznamy nemohly na takovém závěru nic změnit. Z obsahu podpůrné měsíční evidence vyplývá odečet stavu měřidla minerálních olejů k začátku a konci zdaňovacího období u každé jednotky v kilogramech, spotřeba minerálního oleje v kilogramech u každé jednotky – jde o rozdíl konečného a počátečního zůstatku, celková spotřeba za obě jednotky v kilogramech, koeficient hustoty pro daný měsíc a přepočet spotřebovaných kilogramů minerálního oleje na litry u každé jednotky – jedná se o podíl změřené hmotnosti a koeficientu hustoty uvedené v evidenci. Dále podpůrná měsíční evidence obsahuje zůstatek minerálního oleje z předchozího zdaňovacího období evidovaný souhrnně pro obě jednotky označený jako počáteční stav, množství nakoupeného minerálního oleje v daném zdaňovacím období označené jako nákup, celkové množství spotřebovaného množství minerálního oleje v daném zdaňovacím období souhrnně za obě jednotky označené jako spotřeba a konečný stav minerálního oleje představující rozdíl mezi součtem počátečního stavu minerálního oleje a nákupem a spotřebou v daném měsíci.
25. Nárok žalobce na vrácení spotřební daně za období od ledna 2021 do května 2021 považoval žalovaný ve vztahu ke KJ1 i KJ2 za oprávněný vycházející z údajů z podpůrné evidence a žalobcem stanoveného koeficientu hustoty. Nárok žalobce na vrácení spotřební daně za období od června 2021 do července 2022 měl žalovaný za oprávněný pouze ve vztahu
- Shodu s prvopisem potvrzuje X.

ke kogenerační jednotce KJ2, a to za použití žalobcem stanoveného koeficientu hustoty, a za zcela neoprávněný ve vztahu ke kogenerační jednotce KJ1. U žalobcem uplatněného nároku na vrácení spotřební daně za zdaňovací období srpen 2022 dospěl žalovaný k závěru, že je zcela neoprávněný ve vztahu k oběma jednotkám.

26. Nárok žalobce na vrácení spotřební daně za období od června 2021 do července 2022 ve vztahu ke kogenerační jednotce KJ1 měl žalovaný za neoprávněný vzhledem k úpravě skutečné spotřeby minerálních olejů žalobcem v evidenci za červen 2021 z důvodu tvrzené poruchy měřicího zařízení u této jednotky. Žalobce v tomto měsíci provedl úpravu, fakticky odhad spotřeby, podle spotřeby u KJ2. Z důvodu poruchy měřicího zařízení u KJ1 v červnu 2021 nebylo lze dle žalovaného hodnotu zjištěnou na konci uvedeného měsíce na měřicím zařízení u KJ1 považovat za skutečnou. To mělo dle žalovaného založit nemožnost vycházet z naměřených údajů v dalších zdaňovacích obdobích u KJ1 a stanovit správnou výši nároku na vrácení spotřební daně za období od června 2021 do července 2022, kdy probíhalo měření prostřednictvím daného měřicího zařízení, které navíc bylo opakovaně poroucháno, tedy nejen v měsíci červnu 2021, ale i v červenci 2021, září 2021 a červnu 2022 a červenci 2022. Opakované poruchy měřicího zařízení u KJ1 měly dle žalovaného způsobit, že jakékoliv hodnoty momentálního stavu spotřeby vykazované tímto měřidlem byly zkreslené. Vzhledem k tomu, že žalobce vedl evidenci o nákupu a zůstatcích minerálních olejů dohromady pro obě jednotky, nebyl žalovaný schopen ověřit správnost nákupů a zůstatků minerálních olejů kvůli nekorespondujícím a upraveným hodnotám, byť u jedné jednotky, v evidencích. K tomu viz strana 17 a 19 napadeného rozhodnutí.
27. Pokud jde o zdaňovací období srpna 2022, tak žalobce změnil způsob měření skutečné spotřeby minerálního oleje. Přešel na měření hladin minerálních olejů v jednotlivých nádržích u kogeneračních jednotek metrem. Žalovaný, shodně jako celní úřad, pro absenci stavu výšky hladin v jednotlivých nádržích k 1. 8. 2022 zcela neuznal nárok žalobce na vrácení spotřební daně za toto období. Dle žalovaného nebylo možné vycházet ze zůstatku minerálních olejů z předchozího zdaňovacího období, neboť ten byl ovlivněn poruchami u KJ1. To založilo neprůkaznost evidence za zdaňovací období srpna 2022.

V.b Přezkum věci – obecná východiska

28. Podmínky vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu tepla upravuje § 56 zákona o spotřebních daních. Na posuzovaný případ se vztahuje jeho znění účinné od 1. 1. 2021. Dle uvedeného ustanovení vzniká nárok na vrácení daně právnickým a fyzickým osobám, které zákonem stanovené minerální oleje nakoupily za cenu včetně daně a které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla. Nárok na vrácení daně se prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím. Způsob výpočtu uplatňovaného nároku na vrácení daně a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě topných olejů je upraven ve vyhlášce. Nárok na vrácení daně vzniká dnem spotřeby minerálních olejů pro výrobu tepla. Uvedené plyne z § 56 odst. 1, 5, 7 věta první a odst. 12 zákona o spotřebních daních.
29. Podle § 47 odst. 1 věta první a odst. 2 zákona o spotřebních daních *základem daně je množství minerálních olejů vyjádřené v 1 000 litrech při teplotě 15 °C. Pro výpočet daně je rozhodující množství minerálních olejů v okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit.*
30. Dle § 2 odst. 1 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. Údaje o nákupu se evidují podle jednotlivých dokladů o*

prodeji, jejichž náležitosti jsou stanoveny zákonem. Evidence o spotřebě se vede zvlášť za každé topné zařízení, ve kterém se topné oleje spotřebovávají.

31. Zákon o spotřebních daních ani vyhláška nestanoví konkrétní způsob, jakým má být množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje měřeno a evidováno. Dle judikatury NSS musí však být evidence natolik konkrétní a průkazná, aby bylo možno z ní zjistit konkrétní množství spotřebovaného oleje ve vztahu k doloženým nákupním dokladům a konkrétně stanovenému místu spotřeby. Vedení evidence je povinností daňového subjektu. V daňovém řízení o nároku na vrácení daně se stává evidence spotřeby minerálních olejů (LTO) jedním z důkazních prostředků k osvědčení vzniku nároku na vrácení spotřební daně. Z pohledu důkazního břemene jak existenci evidence spotřeby LTO, tak i jednotlivé údaje obsažené v této evidenci musí prokazovat daňový subjekt. K tomu srov. rozsudek NSS ze dne 6. 3. 2023, č. j. 5 Afs 387/2020–64, odst. 43, 44 a 46.
32. Judikatura NSS připouští možnost prokázat množství spotřebovaného minerálního oleje pro výrobu tepla nepřímou metodou, tedy kvalifikovaným výpočtem, je-li proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Nemůže se však jednat o libovolný a nijak nepodložený odhad spotřeby. K tomu srov. rozsudek NSS ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019–41, zejm. odst. 51 a 52, dále rozsudek NSS ze dne 7. 9. 2023, č. j. 1 Afs 31/2022–67, odst. 16. Nepřímá metoda může mít základ v měření výšky hladiny pomocí metru na počátku a konci zdaňovacího období a následné převedení na objem pomocí koeficientu 1 cm v minerálního oleje v nádrži rovná se x litrů minerálního oleje. K tomu srov. rozsudek NSS ze dne 7. 9. 2023, č. j. 1 Afs 31/2022–67, odst. 17. Absolutní přesnost při stanovování množství spotřebovaného minerálního oleje s využitím kvalifikovaného výpočtu se nevyžaduje. Akceptovatelná je nepřesnost v řádech jednotek litrů. K tomu srov. rozsudek NSS ze dne 7. 9. 2023, č. j. 1 Afs 31/2022–67, odst. 30.

V.c Aplikace východisek na posuzovanou věc

Období červen 2021 až červenec 2022 u kogenerační jednotky KJ1

33. Žalovaný neuznal nárok žalobce na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, které měly být spotřebovány v kogenerační jednotce KJ1 v období červen 2021 až červenec 2022. Svůj závěr odůvodnil tím, že hmotnostní hodnota zjištěná, tedy odečtená z měřicího zařízení u KJ1 na konci měsíce června 2021, která z důvodu poruchy na měřicím zařízení u KJ1 v červnu 2021 neodpovídala skutečnosti, zapříčinila zkreslení zůstatků následujících, což bylo zostřeno opakujícími se poruchami v dalších měsících. To způsobilo nemožnost vycházet z naměřených údajů i v dalších zdaňovacích obdobích. Tedy v období od června 2021 do července 2022, kdy žalobce využíval k měření spotřebovaného minerálního oleje hmotnostní měřicí zařízení. Vzhledem k tomu, že žalobce vedl evidenci o nákupu a zůstatcích minerálních olejů dohromady pro obě jednotky, nebyl žalovaný schopen ověřit správnost nákupů a zůstatků minerálních olejů kvůli nekorespondujícím a upraveným hodnotám, byť u jedné jednotky, v evidencích.
34. Soud považuje závěr žalovaného za nedostatečně odůvodněný.
35. Soud dává žalovanému za pravdu, že v důsledku chyby v měření u hmotnostního měřicího zařízení u KJ1, k němuž poprvé došlo v měsíci červnu 2021, a o němž není mezi účastníky řízení sporu, hodnoty na měřicím zařízení u KJ1, tedy odečty stavu hmotnostního měřidla ke konci, resp. začátku zdaňovacího období, evidované žalobcem v podpůrné měsíční evidenci, zcela neodpovídaly skutečnosti. Nicméně tato skutečnost dle soudu stěží a bez dalšího mohla založit nemožnost zjistit spotřebu minerálního oleje v měsících, v nichž

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

závada na měřicím zařízení detekována nebyla. V těchto měsících dle soudu nebylo vyloučeno stanovit spotřebu minerálního oleje u KJ1 jako rozdíl mezi naměřenými hodnotami na konci a počátku příslušného zdaňovacího období. I pokud by hodnoty na měřicím zařízení na počátku, resp. konci zdaňovacího období, v němž nedošlo k poruše měřicího zařízení, zcela neodpovídaly skutečnosti, neměla by tato skutečnost v nezávadových měsících vliv na určení výše spotřeby minerálního oleje. Ta totiž představuje prostý rozdíl hodnot vykázaných měřicím zařízením na konci a počátku příslušného zdaňovacího období. Uvedený závěr platí tím spíše, že žalobce tvrdil a dokládal, že závady na měřicím zařízení u KJ1 byly průběžně odstraňovány v měsících, v nichž byla závada zjištěna.

36. Dle soudu z odůvodnění napadeného rozhodnutí ani obsahu podpůrné měsíční evidence zcela nevyplývá, že záznam odečtu stavu měřicího zařízení u KJ1 v červnu 2021, který z důvodu zahrnutí odhadu spotřeby u KJ1 neodpovídal skutečnosti, založil neprůkaznost evidence spotřeby i v dalších měsících, resp. nemožnost zjistit množství spotřebovaného minerálního oleje u KJ1 ve zdaňovacích obdobích, v nichž nebyla zjištěna chyba měřicího zařízení u KJ1.
37. Soud má za to, že žalobcem provedený odhad spotřeby za měsíc červen 2021, v němž poprvé k poruše měřicího zařízení došlo, se mohl projevit, resp. se projevil v měsíční evidenci v hodnotách označených jako konečný stav, neboť odhadnutá spotřeba byla započítána do položky označené jako spotřeba a byla odečítána od počátečního stavu minerálních olejů. Tím došlo následně i k ovlivnění uvedených položek v dalších zdaňovacích obdobích s tím, že dalšími odhady spotřeby v dalších zdaňovacích obdobích, tedy v měsících červen 2021, září 2021, červen 2022 a červenec 2022, se rozdíl mezi skutečnou spotřebou a vykázanou spotřebou zotročoval. Z napadeného rozhodnutí však zřetelně nevyplývá, že by tato skutečnost měla byla důvodem pro neuznání nároku žalobce. Pokud by tomu tak bylo, nebyl závěr žalovaného v napadeném rozhodnutí dostatečně odůvodněn.
38. Soud shrnuje, že pokud v dané věci nebude zjištěno jinak, bude namíste v předmětném období od června 2021 do července 2022 rozlišit zdaňovací období, ve kterých došlo k poruchám měřicího zařízení u KJ1, tj. červen 2021, červenec 2021, září 2021, červen 2022 a červenec 2022, a měsíce, ve kterých k poruchám měřicího zařízení nedošlo, tj. srpen 2021 a říjen 2021 až květen 2022.
39. Pokud jde o měsíce, v nichž byla detekována porucha měřicího zařízení, tak soud nemá zásadní výhrady k závěru žalovaného, že nárok na vrácení spotřební daně žalobci z důvodu neprokázání skutečně spotřebovaného množství minerálního oleje na výrobu tepla u KJ1 nevznikl. V daných zdaňovacích obdobích je množství minerálního oleje vykázané žalobcem v přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně i dle soudu pouhým odhadem spotřebovaného minerálního oleje, který neumožňuje ověřit, jaké skutečné množství minerálních olejů bylo na výrobu tepla u KJ1 spotřebováno. Skutečnost, že se jedná o odhad, a nikoliv o dle judikatury NSS přípustný kvalifikovaný výpočet množství spotřebovaného oleje, vyplývá též z vyjádření žalobce při prvním místním šetření, dle kterého spotřebu dopočítával podle naměřených hodnot u druhého motoru a zejména z vyjádření žalobce při třetím místním šetření, dle kterého v případě chyby u KJ1 určili spotřebu minerálního oleje „odhadem“ podle spotřeby minerálního oleje u KJ2. Spotřeba minerálního oleje u obou jednotek nebyla ve zdaňovacích obdobích shodná, žalobcem provedený dopočet minerálního oleje u KJ1 dle spotřebovaného množství minerálního oleje u KJ2 tedy představoval nepřípustný odhad nezakládající vznik nároku na vrácení spotřební daně. Žalobní tvrzení, že v měsících, v nichž došlo k poruše na měřicím zařízení u KJ1,

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

vycházel ze spotřeby daného měsíce v litrech, k níž dospěl měřením hladiny v nádržích, považuje soud v kontextu vyjádření žalobce učiněného v rámci daňové kontroly a neexistenci záznamu o výšce hladin minerálních olejů za nevěrohodné. Pokud jde o měsíce, v nichž nebyla porucha měřicího zařízení u KJ1 vykázána, tak soud závěr žalovaného o nemožnosti určit skutečnou spotřebu minerálního oleje z důvodu poruchy na měřicím zařízení u KJ1 v červnu 2021, která měla způsobit neprůkaznost evidence v celém období, i v kontextu žalobcem doloženého průběžného odstraňování závad, považuje za nedostatečně odůvodněný, resp. ne zcela jasný.

40. V dalším řízení proto nechť žalovaný opětovně vyhodnotí nárok žalobce na vrácení spotřební daně za měsíční zdaňovací období v období od června 2021 do července 2022. V případě, že opětovně dospěje k závěru, že nárok žalobce na vrácení spotřební daně zejména ve zdaňovacích obdobích, v nichž nedošlo k chybě měření, tj. v srpnu 2021 a v období od října 2021 do května 2022, není oprávněný, nechť svůj závěr přesvědčivě odůvodní s tím, že rovněž zhodnotí žalobcem předloženou zprávu společnosti provádějící servis měřicího zařízení. Z jakéhokoli závěru v napadeném rozhodnutí totiž nikterak a zcela nepochybně neplyne soudu závěr, že pokud u měřicího zařízení došlo k chybnému měření v jednom a pak též opakovaném případě, nelze veškeré následně naměřené údaje po prvním chybném měsíčním měření považovat za správné.
41. Soud přistoupil ke zrušení celého výroku III. napadeného rozhodnutí zejména vzhledem ke skutečnosti, že odůvodnění uvedeného výroku koncipoval žalovaný v zásadě jako jeden celek.

Období srpna 2022 u obou kogeneračních jednotek

42. Od srpna 2022 přešel žalobce na jiný způsob měření spotřebovaného minerálního oleje, a to pomocí měření výšky hladin v jednotlivých nádržích u obou kogeneračních jednotek.
43. Správní orgány nárok žalobce na vrácení daně za uvedené zdaňovací období neuznaly pro neprůkaznost evidence založenou absencí údajů o výšce hladin v jednotlivých nádržích připojených k oběma kogeneračním jednotkám k počátku zdaňovacího období, tedy k 1. 8. 2022. Údaje o výškách hladin v jednotlivých nádržích byly žalobcem prokazatelně evidovány až k 1. 9. 2022. Ze zůstatků minerálních olejů z předchozího zdaňovacího období nebylo dle žalovaného možné vycházet, neboť byl ovlivněn poruchami měřicího zařízení u KJ1.
44. Žalobce v žalobě namítal, že za zdaňovací období srpen 2022 existuje k oběma kogeneračním jednotkám průkazná evidence spotřeby. Na evidenci spotřeby vedenou do července 2022 ve vztahu k oběma jednotkám tedy bylo možné navázat. Evidence spotřeby u KJ2 nebyla poruchou měřicího zařízení u KJ1 dotčena. Porucha měřicího zařízení u KJ1 nastalá v červenci 2022 byla ještě tentýž měsíc odstraněna a spotřeba za uvedený měsíc byla kvalifikovaně vypočtena. Žalobce provedl odečet hladin u KJ1 za měsíc srpen 2022, tak jako ve všech jiných měsících.
45. Soud těmito žalobními námitkami nepřisvědčil.
46. Soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného i celního úřadu, že evidence spotřebovaných minerálních olejů za srpen 2022 u obou kogeneračních jednotek je z důvodu absence evidence údajů o výškách hladin v jednotlivých nádržích připojených k oběma kogeneračním jednotkám k počátku zdaňovacího období, tedy k 1. 8. 2022, neprůkazná. Chybí zde totiž základní vstupní údaje pro užití nepřímé metody ke stanovení

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

spotřebovaného množství minerálního oleje. Tyto údaje nebyly dle vyjádření žalobce poskytnutého v průběhu daňové kontroly změřeny. K tomu srov. vyjádření žalobce při třetím místním šetření dne 5. 3. 2024. Absence záznamu výšky hladin v jednotlivých nádržích založila nemožnost použití nepřímé metody ke stanovení spotřebovaného množství minerálního oleje, proto nebylo lze žalobcem uplatněný nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za srpen 2022 vyhodnotit jako oprávněný.

47. Nedostatek základních vstupních údajů, tedy záznamů výšek hladin v jednotlivých nádržích, nebylo ani dle soudu možné v dané věci překonat užitím žalobcem evidovaného údaje o konečném stavu minerálních olejů za předchozí zdaňovací období, tedy za červenec 2022, jak tvrdil žalobce při místním šetření dne 5. 3. 2024. Z měsíční evidence a vyjádření žalobce učiněného rovněž při místním šetření dne 5. 3. 2024 totiž vyplývá, že žalobce evidoval zůstatek minerálního oleje z předchozího měsíce souhrnně pro obě kogenerační jednotky a vzhledem zahrnutí odhadů spotřeby u KJ1 tedy takto vykázaná spotřeba minerálního oleje mohla ztěžít odpovídat skutečné spotřebě minerálního oleje. Jinak řečeno zahrnutí odhadů spotřeby u KJ1 opakovaně zkreslovalo evidovaný konečný stav minerálních olejů u obou jednotek a nebylo tedy možné ho použít jako vstupní údaj pro dopočítání skutečné spotřeby za zdaňovací období srpen 2022.
48. Právě souhrnný způsob vykazování zůstatku minerálního olejů pro obě jednotky zapříčinil nemožnost vyjít ze zůstatku minerálního oleje nejen u KJ1, jejíž měřicí zařízení vykazovalo opakovanou poruchu, ale i u KJ2, jehož měřicí zařízení poruchami zasaženo nebylo.
49. Žalobcem tvrzené odstranění poruchy u měřicího zařízení u KJ1 v červenci 2022 není pro posouzení oprávněnosti nároku na vrácení spotřební daně za srpen 2022 relevantní. Neodstraňuje totiž předchozí zkreslení vykazovaných počátečních, resp. konečných zůstatků minerálních olejů způsobené zahrnutím odhadu spotřebovaného množství minerálního oleje v předcházejících měsících.

VI. Závěr a náklady řízení

50. Soud uzavírá, že žalobou napadený výrok II. rozhodnutí žalovaného je dle soudu zákonný a správný, proto žalobu proti této části napadeného rozhodnutí jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s zamítl. Žalobou napadený výrok III. rozhodnutí žalovaného shledal soud nezákonným, proto ho dle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil v této části žalovanému k dalšímu řízení s tím, že v dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem krajského soudu vysloveným v tomto rozsudku. Soud v souladu se zásadou omezené kasace neshledal okolnosti pro žalobcem navrhované zrušení rozhodnutí celního úřadu, který ve věci rozhodl v prvním stupni.
51. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle zásady úspěchu ve věci dle § 60 odst. 1 věta poslední s. ř. s. Soud přiznal právo na náhradu poměrné části nákladů řízení převážně v řízení úspěšnému žalobci. Přiznaná výše náhrady nákladů řízení činí 80 % a odpovídá rozdílu mezi mírou procesního úspěchu a mírou procesního neúspěchu žalobce v řízení.
52. Žalobce byl v řízení úspěšný z 90 %, zatímco v rozsahu 10 % úspěšný nebyl. Při určování míry úspěchu a neúspěchu v řízení vycházel soud z poměru součtu výší doměřené daně včetně penále za zdaňovací období červen 2021 až červenec 2022 v celkové výši 354 161 Kč (v této části byla žaloba shledána důvodnou), k výši doměřené daně včetně penále za zdaňovací období srpen 2022 ve výši 40 019 Kč (v této části žaloba shledána důvodnou nebyla).

53. Náklady řízení žalobce tvoří odměna jeho advokáta a paušální náhrada hotových výdajů. V dané věci byla soudem projednávána žaloba proti rozhodnutí vydanému správcem daně a výše peněžitého plnění činila 394 180 Kč. Jde o součet daně a penále za soudem přezkoumávaná zdaňovací období. Dle § 10b odst. 5 písm. a) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), v účinném znění, ve spojení s rozsudkem NSS ze dne 8. 7. 2025, č. j. 6 Afs 24/2025–34, odst. 30, představuje tarifní hodnotu právě součet doměřené daně a penále. Tarifní hodnotě v uvedené výši odpovídá podle § 7 bod 6 advokátního tarifu sazba mimosmluvní odměny ve výši 9 900 Kč za jeden úkon právní služby.
54. Za důvodně vynaložené náklady řízení soud považuje náklady spojené se dvěma úkony právní služby, a to: převzetí a příprava zastoupení a sepis žaloby. Za repliku k vyjádření žalovaného ze dne 6. 2. 2026 soud žalobci náhradu nákladů nepřiznal, neboť jde v zásadě jen o opakování žalobní argumentace, nejedná se tedy o důvodně vynaložený náklad. Za dva úkony právní služby činí odměna celkem 19 800 Kč, k tomu náleží dvakrát režijní paušál po 450 Kč [§ 7 bod 5, § 10b odst. 5 písm. a), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 13 odst. 4 advokátního tarifu]. Celkové náklady za právní zastoupení bez DPH tak činí 20 700 Kč. Jelikož zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, patří podle § 57 odst. 2 s. ř. s. k nákladům řízení rovněž částka odpovídající této dani ve výši 21 %, tj. 4 347 Kč. Do celkových nákladů řízení dále patří žalobcem uhrazený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč. Celkové účelně vynaložené náklady řízení žalobce včetně DPH tedy činí 28 047 Kč. Při zohlednění poměrného úspěchu žalobce ve věci v rozsahu 80 % soud žalobci přiznal náhradu nákladů řízení ve výši 22 437,60 Kč – ve výroku zaokrouhleno. Platební místo vyplývá z § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále „o. s. ř.“), za použití § 64 s. ř. s. Lhůta k peněžitému plnění byla stanovena podle § 160 odst. 1 o. s. ř.

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.

Pardubice, 29. června 2026

JUDr. Jan Dvořák, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje X.