ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera a soudců Štěpána Výborného a Veroniky Juřičkové v právní věci žalobce: **Tomáš Vaněk**, sídlem Kollárova 669, Choceň, zastoupený JUDr. Klárou Alžbětou Samkovou, Ph.D., advokátkou, sídlem Španělská 742/6, Praha 2, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 8. 2025, č. j. 16095-2/2025-900000-24150, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 10. 6. 2026, č. j. 52 Af 19/2025-100,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Celní úřad pro Pardubický kraj (dále jen „celní úřad“) provedl u žalobce, který provozuje autolakovnu, daňovou kontrolu zaměřenou na oprávněnost uplatněných nároků na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Během kontroly zjistil, že žalobce skladuje lehký topný olej ve dvou neprůhledných vzájemně propojených nádržích, každé o objemu 800 litrů. Jedna z nádrží byla opatřena měřidlem se stupnicí v rozsahu 100 až 700 litrů číslovanou po 100 litrech (a s nečíslovanými mezidíly přibližně po 50 litrech). Při provedených místních šetřeních

žalobce uvedl, že odečet provádí z tohoto měřidla a zjištěný údaj násobí dvěma, neboť nádrže jsou propojeny a hladina v nich má být stejná. Dále sdělil, že hodnoty mezi díly stupnice určuje podle zkušeností a odhadem, přičemž není schopen určit spotřebu s přesností na jednotky litrů a v některých situacích ani na desítky litrů. Na základě těchto skutečností, v konfrontaci s údaji uvedenými v daňových přiznáních, dospěl celní úřad k závěru, že žalobcem vedená evidence spotřeby lehkého topného oleje neprokazuje skutečnou spotřebu v deklarovaném množství.

[2] Celní úřad doměřil žalobci 24 dodatečnými platebními výměry vydanými ve dnech 28. 1. 2025 a 3. 2. 2025 snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za období od ledna 2022 do prosince 2023. Dalšími 24 platebními výměry stanovil žalobci penále z doměřené daně. Žalobce podal proti všem platebním výměrům odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 8. 2025, č. j. 16095-2/2025-900000-24150, zamítl a platební výměry potvrdil.

II. Rozsudek krajského soudu

[3] Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil žalobou, kterou Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích zamítl. Soud shledal, že žalobce nedostál své povinnosti prokázat konkrétní množství minerálního oleje použitého na výrobu tepla v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Odečet počátečního a konečného stavu zásob oleje prováděl (s ohledem na hrubou stupnici) do značné míry odhadem. Měsíční spotřeba oleje proto byla zatížena nejistotou ohledně skutečně spotřebovaného množství. Jestliže se měsíční spotřeba u žalobce v některých obdobích pohybovala v řádu několika set litrů, mohla zjištěná nepřesnost odečtu zásadně ovlivnit výši uplatněného nároku. Důvodné pochybnosti posiluje i skutečnost, že žalobce evidoval počáteční a konečné stavy zásob vždy v celých stovkách litrů. Z dlouhodobého hlediska je nepravděpodobné, že by v každém měsíci konečný stav dosahoval takto přesné hodnoty. Daňové orgány proto dle soudu rozumně dovodily, že se jedná o hodnoty zaokrouhlené či odhadované, nikoliv o skutečně spotřebované množství oleje. Jedná-li se o denní údaje o spotřebě, ty měly při hodnocení věci spíše podpůrný charakter. Krajský soud připustil, že právní předpisy nestanoví konkrétní způsob zjišťování spotřeby; žalobce byl však povinen zvolit takový způsob evidence, který umožňuje prokázat skutečně spotřebované množství topného oleje. Celní úřad označil konkrétní skutečnosti, které zpochybňují průkaznost žalobcovy evidence, čímž unesl své důkazní břemeno. Naopak žalobce nepředložil žádné důkazy, které by byly způsobilé pochybnosti celního úřadu vyvrátit. Jedná-li se o předložené faktury za lakýrnické práce, nevyplývá z nich konkrétní množství lehkého topného oleje spotřebovaného pro výrobu tepla v jednotlivých zdaňovacích obdobích.

[4] Krajský soud nepřisvědčil ani tvrzení žalobce, že mu svědčilo legitimní očekávání pramenící z dlouhodobého akceptování totožného způsobu evidence ze strany celního úřadu a ze skutečnosti, že u předchůdce žalobce provedl Celní úřad Ústí nad Orlicí v roce 2006 místní šetření, aniž by zjistil jakékoliv pochybení. Zdůraznil, že žalobci se nedostalo ujištění o tom, že by byl jeho způsob evidence spotřeby lehkého topného oleje dostačující. Vyměřoval-li celní úřad v minulosti daň konkludentně, nezaložilo to u žalobce legitimní očekávání, že mu do budoucna nebude daň vyměřena jinak, vyplyne-li z kontrolních postupů, že evidence spotřebovaných topných olejů je neprůkazná. Místní šetření v roce

2006 bylo provedeno u jiného subjektu a z protokolu nevyplývá, že by se v jeho průběhu správce daně vyjadřoval k průkaznosti evidence lehkého topného oleje spotřebovaného pro výrobu tepla. I kdyby tomu tak ovšem bylo, nebyla by tato skutečnost sama o sobě dostačující, neboť žalobce neprokázal, že si při evidenci topného oleje počínal stejně jako jeho předchůdce.

[5] Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku, že celní úřad žalobce na neprůkaznost evidence neupozornil při místních šetřeních ve dnech 14. 11. 2024 a 28. 11. 2024. Účelem uvedených úkonů bylo pouze zjištění a zdokumentování skutkových okolností. Celní úřad dodržel postup vyplývající z § 88 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Žalobce měl možnost vyjádřit se k výsledku kontrolního zjištění, což také učinil. Celní úřad na jeho výhrady reagoval ve zprávě o daňové kontrole. Žalobce tedy nebyl zbaven možnosti obrany.

[6] K namítaným procesním pochybením (nezaznamenání krátké nepřítomnosti stěžovatele v průběhu místního šetření, podpis v chybné kolonce či administrativní pochybení) krajský soud uzavřel, že část z uplatněných výhrad není důvodná a případné zjištěné nedostatky nemohly mít (s ohledem na charakter vad) vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

[7] Skutečnost, že žalovaný označil vratku spotřební daně za *benefit*, považoval krajský soud pro posouzení věci za irelevantní. Stěžejní je, že žalobce nesplnil zákonem stanovené podmínky pro vrácení daně. Za nepřípadný považoval soud odkaz žalobce na trestněprávní zásadu *in dubio pro reo*. Ve správě daní se uplatní zásada *in dubio mitius*, a to tehdy, existují-li dva rovnocenné v úvahu přicházející výklady právní normy. O takovou situaci se však nejednalo.

[8] Závěrem krajský soud konstatoval, že důsledkem neprokázání skutečné spotřeby lehkého topného oleje v jednotlivých zdaňovacích obdobích je odepření celého nároku. Vratku spotřební daně nelze stanovit na základě pomůcek.

III. Kasační stížnost

[9] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) brojí proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Namítá, že krajský soud vycházel z nedostatečně zjištěného skutkového stavu a rozsudek je nepřezkoumatelný.

[10] Stěžovatel zdůrazňuje, že denní hodnoty spotřeby lehkého topného oleje byly pouze orientační (pro potřeby kalkulace jednotlivých zakázek) a nebyly podkladem pro vypracování daňových přiznání, pro něž byly rozhodné počáteční a konečné stavy zásob za příslušný měsíc. Celní úřad se však dotazoval především na informace o určování denní spotřeby, na jejichž základě následně dovodil neprůkaznost měsíční evidence. Stěžovatel nikdy netvrdil, že by počáteční a konečné stavy měsíčních zásob určoval odhadem. Dodává, že disponuje hladinoměrem, který užíval ke křížové kontrole. Na tuto skutečnost upozornil již v žalobě, ale krajský soud ji nikterak nereflektoval. Stěžovateli nelze klást k tíži, že hladinoměr neukázal již při místním šetření, neboť se na něj nikdo nedotazoval a otázky celního úřadu směřovaly toliko k denní spotřebě. Pokud měl celní úřad pochybnosti

o způsobu určování měsíčních stavů, měl je srozumitelně a určitě formulovat a vyzvat stěžovatele, aby kontrolní hladinoměr doložil.

[11] Stěžovatel se ohrazuje vůči úvaze soudu, že pokud se množství topných olejů zaokrouhluje v rámci výpočtu nároku na tři desetinná místa v tisících litrů, znamená to, že je nezbytné, aby měřidlo umožňovalo odečet s přesností na litry či desítky litrů. Odůvodnění rozsudku považuje za vnitřně rozporné, neboť soud na jednu stranu uvedl, že každá odchylka v řádech jednotek litrů nemusí vést k odepření nároku, fakticky však nemožnost odečtu na jednotky či desítky litrů použil jako podstatný argument zpochybňující průkaznost evidence.

[12] Krajskému soudu stěžovatel dále vytýká, že jednotlivé důkazy (faktury a fyzickou kontrolu nádrží, skladovaného oleje a topného zařízení) hodnotil izolovaně, nikoliv ve vzájemné souvislosti s dalšími podklady. Namítá, že úkony provedené v jeho provozovně představovaly příležitost pro objasnění způsobu měření měsíční spotřeby, včetně existence kontrolního hladinoměru. Celní úřad se však na tyto skutečnosti nezaměřil a chybně vycházel z informací o evidenci denní spotřeby. Proto nemůže obstát ani závěr krajského soudu, že celní úřad unesl ve vztahu ke zpochybnění věrohodnosti a průkaznosti daňového tvrzení důkazní břemeno. K otázce povinností daňových subjektů při měření spotřeby a evidence tohoto měření odkazuje stěžovatel na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2023, č. j. 2 Afs 72/2022-63, a ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41, č. 4192/2021 Sb. NSS.

[13] Za nesprávnou považuje stěžovatel i argumentaci krajského soudu k otázce legitimního očekávání. Připomíná, že v řízení před krajským soudem poukazoval na souhrn několika skutečností, které byly způsobilé legitimní očekávání vyvolat. Krajský soud ovšem jednotlivé okolnosti hodnotil izolovaně, nikoliv v jejich vzájemném souhrnu. Během místního šetření v roce 2006 správce daně kontroloval podmínky pro nárok na vrácení spotřební daně ve stejné provozovně. Ze skutečnosti, že protokol neobsahuje konkrétní ujištění o správnosti způsobu měsíčního odečtu, nelze učinit závěr, že daná otázka nebyla ze strany správce daně prověřována. Význam zmíněného místního šetření z hlediska dobré víry a legitimního očekávání nikterak nesnižuje skutečnost, že bylo provedeno u jiného subjektu. Stále se jednalo o tutéž autolakovnu, stejné skladovací a topné zařízení, shodný systém evidence a účetní a daňovou agendu zajišťovala stále tatáž osoba. Soud neoznačil žádný konkrétní rozdíl, který by činil porovnávané případy nesrovnatelnými. Právní úprava nestanoví jediný povinný technický způsob měření spotřeby a podle judikatury lze spotřebu prokazovat různými způsoby, pokud vycházejí z objektivních a ověřitelných vstupů. Očekávání stěžovatele se týkalo přijatelnosti dlouhodobě používaného způsobu evidence v rámci otevřeného zákonného standardu, nikoli pokračování v protizákonné praxi.

[14] Stěžovatel dále uvádí, že nepožadoval, aby celní úřad již v průběhu úkonů prováděných v provozovně činil jakékoliv právní závěry. Podstata jeho žalobní námitky spočívala v tvrzení, že celní úřad se ani při jednom z úkonů nedotázal na způsob zjišťování měsíčních stavů, a naopak se soustředil na údaje o denní spotřebě, které sloužily k jiným účelům. Celní úřad tedy na místě nedostatečně zjistil skutkový stav, neumožnil stěžovateli vysvětlit rozdíl mezi evidencí měsíční a denní spotřeby a v konečném důsledku stěžovateli znemožnil účinně se bránit.

[15] Krajský soud se rovněž nedostatečně vypořádal s námitkami ohledně existujících procesních vad. Označené vady ve svém souhrnu zpochybňují správnost postupu celního úřadu při zachycení průběhu místního šetření, a tedy i přesnost a spolehlivost pořízeného protokolu.

[16] Závěrem stěžovatel doplňuje, že podmínky pro vrácení spotřební daně vyplývají z § 56 zákona o spotřebních daních. Označení vratky spotřební daně za *benefit* nemůže odůvodňovat přísnější důkazní standard, než jaký plyne ze zákona.

IV. Vyjádření žalovaného

[17] Žalovaný považuje rozsudek krajského soudu za věcně správný a zákonný. Z protokolu o místním šetření vyplývá, že jediné měřidlo, které používal stěžovatel, se nachází na jedné ze dvou vzájemně propojených neprůhledných nádržích (každá z nich o objemu 800 l). Jedná se o „budík" s číslovanými díly po 100 litrech, nečíslovanými díly cca po 50 litrech. Stěžovatel prováděl odečet z tohoto měřidla a zjištěný údaj násobil dvěma. Popsaný mechanismus byl hlavním zdrojem systematické nepřesnosti. Rozdíly oproti skutečné spotřebě se pohybují v řádech desítek litrů. Stěžovatel se v kasační stížnosti snaží navodit dojem, že disponuje i jiným měřidlem, které užívá ke křížové kontrole měsíčních stavů. Existenci jiného měřidla však v průběhu daňové kontroly nedoložil a během místního šetření sdělil, že hodnoty spotřebovaného topného oleje určuje toliko na základě odečtu z měřidla na nádrži.

[18] Žalovaný se ohrazuje vůči tvrzení, že směšuje orientační měření denních spotřeb s evidencí měsíční spotřeby topného oleje. Z protokolu o místním šetření ze dne 14. 11. 2024 je patrné, že to byl právě stěžovatel, který svoje odpovědi směřoval ke způsobu odečtu denních spotřeb. Navzdory této skutečnosti se následně celní úřad zaměřil na celkové zjištění postupu stěžovatele při evidenci spotřeby lehkého topného oleje v dotčených zdaňovacích obdobích, tj. za kalendářní měsíce. Stěžovatel neunesl důkazní břemeno, ačkoliv měl dostatečný prostor k tomu, aby doložil, jakým způsobem objektivně a ověřitelně měřil spotřebu lehkého topného oleje. Žádný jiný způsob měření než hladinoměrem umístěným na nádrži stěžovatel nikdy netvrdil, natožpak aby jej doložil. Žalovaný připomíná, že údaje o denní spotřebě (o nichž stěžovatel hovoří jakožto o pomocné evidenci) nalézají odraz v deklarované měsíční spotřebě a současně počáteční a konečné měsíční stavy vždy odpovídají celým stovkám litrů. Je proto zjevné, že tyto stavy nebyly zjišťovány žádným přesnějším způsobem.

[19] Žalovaný dále uvádí, že požadavek na evidenci s přesností na jednotky litrů vyplývá z prováděcí vyhlášky (údaj se uvádí v tisících litrů s přesností na tři desetinná místa). Nemožnost odečtu na jednotky litrů však nepředstavovala jediný důvod pro zpochybnění průkaznosti evidence. Ohledně faktur za lakýrnické práce žalovaný stejně jako krajský soud připomíná, že neobsahují žádné údaje o množství spotřebovaného topného oleje. Žalovaný tyto faktury nehodnotil izolovaně, nýbrž v souvislosti s ostatními podklady a dospěl k závěru, že nejsou způsobilé nahradit chybějící průkaznou evidenci skutečné spotřeby.

[20] Stěžovatelovy odkazy na rozsudky č. j. 2 Afs 72/2022-63 a č. j. 1 Afs 289/2019-41 žalovaný nepovažuje za přiléhavé, neboť se týkaly podstatně odlišné situace. Nejvyšší správní soud v nich připustil, že množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje pro výrobu tepla lze vedle přímého měření prokázat také kvalifikovaným výpočtem, je-li proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. V nynější věci však stěžovatel žádný takový výpočet nenavrhl.

[21] Pokud se jedná o protokol o místním šetření provedeném dne 28. 2. 2006 u pana J. N., žalovaný se k němu nemohl v průběhu daňového řízení vyjádřit, neboť jej stěžovatel předložil až během ústního jednání v řízení před krajským soudem. Žalovaný s krajským soudem souhlasí, že předložený protokol nikterak nehodnotí konkrétní způsob měření spotřeby lehkého topného oleje v provozovně tehdejšího provozovatele autolakovny. Odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 289/2019-41 považuje žalovaný za nepřípadný, neboť v odkazované věci se jednalo o zprávu o daňové kontrole, která má, na rozdíl od protokolu o místním šetření, hodnotící povahu. Žalovaný dále připomíná, že u stěžovatele byl nárok za dřívější zdaňovací období vyměřován vždy konkludentně, tedy bez jakéhokoliv věcného zkoumání. Takový postup u stěžovatele nemohl založit legitimní očekávání.

[22] Celní úřad podle žalovaného všechny skutečnosti vyhodnotil v dosavadním výsledku kontrolního zjištění ze dne 27. 12. 2024, k němuž se mohl stěžovatel vyjádřit, což také učinil. Celní úřad tedy stěžovateli umožnil, aby se v řízení bránil, a to přesně v té fázi řízení, v níž to předpokládá zákon. Požadavek na okamžité hodnocení průkaznosti evidence při provádění úkonu z žádného právního předpisu nevyplývá.

[23] Žalovaný nesdílí názor stěžovatele, že dílčí procesní pochybení (nezaznamenání krátké nepřítomnosti stěžovatele při úkonu v protokolu o místním šetření, podpis zmocněnkyně v chybné kolonce atd.) byla pro posuzovanou věc podstatná, a to ani v jejich souhrnu. Stěžovatel v kasační stížnosti (a ani nikdy dříve) neuvedl, jaké konkrétní právo mu mělo být v důsledku označených vad upřeno, či jak mohly tyto drobné nedostatky ovlivnit hodnocení rozhodné právní otázky.

V. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[24] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti nejprve hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a je tedy projednatelná.

[25] Kasační stížnost **není důvodná.**

[26] Nejvyšší správní soud v prvé řadě posoudil námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla vůbec nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit.

[27] Za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů lze označit zejména takové rozhodnutí, v němž soud zcela opomene vypořádat některou z uplatněných námitek, anebo z jehož odůvodnění není zřejmé, proč soud považoval stěžejní žalobní argumentaci za nedůvodnou, lichou, mylnou či vyvrácenou (viz například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007-58, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS, či ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74).

[28] Napadený rozsudek kritéria přezkoumatelnosti splňuje. Krajský soud se náležitě vypořádal se všemi žalobními námitkami a srozumitelně vysvětlil, z jakého důvodu je neshledal důvodnými. Skutečnost, že krajský soud výslovně nereagoval na každý dílčí argument stěžovatele, nečiní napadený rozsudek nepřezkoumatelným. Jak uvedl Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (obdobně též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43). Nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě stěžovatele o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se o objektivní překážku, která znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 3 As 60/2014-85). Taková situace v nyní projednávané věci nenastala.

V.a) Evidence spotřeby lehkého topného oleje

[29] Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních (ve znění rozhodném pro projednávanou věc) *nárok na vrácení daně vzniká právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje (...), které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně označkovány a obarveny podle části páté zákona, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů.* Podle § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních se nárok prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím.

[30] Podle § 2 odst. 1 tehdy platné a účinné vyhlášky č. 413/2003 Sb. (dále jen „prováděcí vyhláška“) *evidence, kterou daňový 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. K daňovému přiznání se připojí kopie dokladů o prodeji a na kopii bude vyznačeno, že je shodná s originálem. Kopie dokladů o prodeji podepisuje osoba odpovědná za odebrání topných olejů na straně daňového subjektu.*

[31] Výkladem citované právní úpravy se již Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. V rozsudku ze dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 308/2019-38, uvedl, že „*pro uplatnění nároku na vrácení daně je daňový subjekt povinen ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních prokázat, že nakoupil lehké topné oleje za cenu včetně daně a že je použil pro zákonem stanovený účel, tj. na výrobu tepla. Tyto hmotněprávní podmínky prokazuje ve smyslu odst. 7 uvedeného*

ustanovení dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou podle zákona o spotřebních daních a vyhlášky. Odstavce 1 a 7 citovaného ustanovení nelze vnímat izolovaně, nýbrž v jejich logické propojenosti. Neodpovídalo by totiž principu racionálního zákonodárce, pokud by se povinnost prokázat koupi a spotřebu lehkých topných olejů nevázala na jejich prokazatelné použití pro zákonem sledovaný účel. (...) Obdobné znění ve vztahu k evidenci obsahuje vyhláška, která vyžaduje uvést skutečnou spotřebu těchto olejů pro výrobu tepla. Z hlediska dikce a smyslu zákonné a prováděcí úpravy považuje NSS za nesporné, že pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně musí být z předložených dokladů a evidence prokazatelná spotřeba lehkých topných olejů v souladu se zákonem stanoveným účelem (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009-65). Přesto, že povinností správce daně je dbát, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji, daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací, nýbrž na povinnosti daňového subjektu prokázat vše, co sám tvrdí (viz rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, publ. pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Je to tedy daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti (včetně nároku na vrácení daně) a břemeno důkazní ve vztahu k těmto tvrzením (§ 92 odst. 3 daňového řádu)“ (podtržení doplněno).

[32] Nejvyšší správní soud rovněž setrvale judikuje, že zákon o spotřebních daních ani prováděcí vyhláška nestanovují konkrétní způsob, jakým má být spotřeba lehkého topného oleje zjištěna a evidována. Daňový subjekt si však musí počínat takovým způsobem, aby byla jeho evidence o skutečné spotřebě topných olejů dostatečně průkazná. Přípustné je i použití nepřímé metody spočívající ve stanovení spotřeby kvalifikovaným výpočtem, je-li proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Nemůže se však jednat o libovolný a nijak nepodložený odhad spotřeby (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2023, č. j. 1 Afs 31/2022-67, či opakovaně citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 289/2019-41).

[33] Podstata projednávané věci tkví v zodpovězení otázky, zda stěžovatel, jakožto daňový subjekt uplatňující nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů podle § 56 zákona o spotřebních daních, unesl důkazní břemeno ohledně prokázání skutečné spotřeby lehkého topného oleje k výrobě tepla v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Stěžovatel tvrdí, že důkazní břemeno unesl; jím vedený způsob evidence skutečné spotřeby lehkého topného oleje považuje za dostatečně přesný a průkazný. Krajskému soudu vytýká, že nekriticky přejal závěry žalovaného vycházející z informací o evidenci denní spotřeby lehkého topného oleje, ačkoliv podklad pro uplatnění nároku na vrácení daně představovala evidence měsíční spotřeby založená na odečtu stavů vždy na začátku a na konci měsíce. Měsíční evidence dle tvrzení stěžovatele přesně odrážela skutečnou spotřebu lehkého topného oleje v jednotlivých zdaňovacích obdobích. S těmito tvrzeními se Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem neztotožnil, neboť jsou v příkrém rozporu se skutečnostmi vyplývajícími z daňového spisu.

[34] Krajský soud v napadeném rozsudku vycházel z toho, že celní úřad provedl v rámci daňové kontroly dvě místní šetření v provozovně stěžovatele. Z protokolu o místním šetření ze dne 14. 11. 2024 vyplývá, že stěžovatel skladoval lehký topný olej ve dvou neprůhledných vzájemně propojených nádržích, každé o objemu 800 litrů. Jedna z nádrží byla opatřena měřidlem („budíkem“) s číslovanými díly po 100 litrech a nečíslovanými mezidíly po 50 l. Na otázku celního úřadu, jakým způsobem je zjišťována a evidována spotřeba topného oleje

za jednotlivá zdaňovací období, odpověděla zmocněnkyně stěžovatele: *„Spotřebu topných olejů v nádržích (každá o objemu 800 litrů) u topných zařízení odečítá každé ráno pan Tomáš Vaněk, který provede odečet spotřeby (za předchozí den) z budíku umístěné[ho] na nádržích, na kterém je od výrobce vyražena stupnice dílek po 100 litrech a mezi dílky (k určení množství zůstatku topných olejů na 50 litrů). Tento zjištěný údaj spotřeby topných olejů zapisuje do pomocné evidence (sešit). (...) Následně jsou z této pomocné evidence (sešitu) spotřeby topných olejů přepisovány panem Vaňkem do evidence, která tvoří přílohu [daňového přiznání].“* Na doplňující dotazy stěžovatel (popř. jeho zmocněnkyně) odpověděl, že toto je jediný způsob, jakým určuje skutečnou spotřebu. Na způsob evidence spotřeby lehkého topného oleje se celní úřad stěžovatele dále dotazoval i při druhém místním šetření dne 28. 11. 2024, během něhož stěžovatel dále vysvětlil, že jelikož se měřidlo nachází pouze na jedné z nádrží a hladina v obou těchto nádržích je stejná, určuje skutečnou spotřebu tím způsobem, že odečtené hodnoty násobí dvěma. Stěžovatel výslovně potvrdil, že denní hodnoty spotřeby stanovuje odhadem na základě zkušenosti, neboť z měřidla je nedokáže určit s přesností na jednotky a někdy ani na desítky litrů.

[35] K tomu lze nad rámec argumentace krajského soudu doplnit, že to byl stěžovatel, potažmo jeho zmocněnkyně, kdo v průběhu místního šetření hovořil o zjišťování hodnot rozhodných pro uplatnění nároku na vrácení daně prostřednictvím každodenního odečtu spotřeby z měřidla umístěného na jedné ze dvou vzájemně propojených skladovacích nádržích. Není pravdou, že by celní úřad tvrzení stěžovatele dezinterpretoval či že by byly jeho otázky návodné, popřípadě by neskýtaly stěžovateli prostor pro vysvětlení způsobu, jakým eviduje měsíční spotřebu lehkých topných olejů. Celní úřad se stěžovatele opakovaně dotazoval, zda údaje rozhodné pro uplatnění nároku na vrácení daně zjišťuje i jiným způsobem, přičemž stěžovatel několikrát potvrdil, že nikoliv. Až ve vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění ze dne 31. 12. 2024 stěžovatel předestřel argument, že odhadem určuje pouze hodnoty denní spotřeby, které slouží toliko pro interní potřeby; naopak pro nárok na vrácení daně jsou rozhodné hodnoty měsíční spotřeby, které se pohybují v celých stovkách litrů a z měřidla je tak lze odečíst. Jakkoliv byla předestřená argumentace rozporná se skutečnostmi zjištěnými během místních šetření, daňové orgány se jí zabývaly a podrobně vysvětlily, proč není uvedené tvrzení způsobilé zvrátit závěr o neprůkaznosti evidence skutečné spotřeby lehkých topných olejů.

[36] Z obsahu daňového spisu je především zřejmé, že evidence denní spotřeby lehkého topného oleje nalézala (navzdory tvrzení stěžovatele o jejím pomocném charakteru) přesný odraz v přílohách k daňovým přiznáním za jednotlivá zdaňovací období (tj. leden 2022 až prosinec 2023). Stěžovatel v nich uváděl spotřebu za každý den daného zdaňovacího období, a to v totožné výši, jakou lze vyčíst z evidence předložené při místním šetření. Signifikantní je rovněž zjištění, že údaje o měsíční spotřebě vždy souhlasily se součtem jednotlivých evidovaných denních spotřeb. Pakliže by stěžovatel skutečně vycházel při evidenci spotřeby lehkého topného oleje za jednotlivá zdaňovací období z počátečních a konečných stavů měřidla v daném měsíci, tzn. nezávisle na odhadovaných údajích o denní spotřebě, nebylo by dosažení takové shody pravděpodobné. Značnou pochybnost vyvolala v očích daňových orgánů i skutečnost, že počáteční a konečné stavy zásob v jednotlivých zdaňovacích obdobích (měsících) stěžovatel evidoval vždy v celých stovkách litrů.

[37] Je tedy zřejmé, že pochybnosti celního úřadu (potažmo žalovaného) nevycházely z jedné izolované skutečnosti, ale z několika zjištění, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že stěžovatel postupoval při evidenci spotřeby lehkého topného oleje nikoliv z přesných odečtů jeho spotřeby, ale do značné míry odhadem. Za stěžejní lze ve shodě s krajským soudem označit následující okolnosti:

- hrubá stupnice měřidla,
- násobení odečtu dvěma,
- určování mezihodnot odhadem,
- evidovaný počáteční a konečný měsíčních stav vždy odpovídal celým stovkám litrů,
- hodnoty denních údajů s přesností na jednotky litrů navzdory hrubé stupnici měřidla,
- hodnota měsíční spotřeby se vždy rovnala součtu denních spotřeb za dané období.

[38] Nejvyšší správní soud aprobuje závěr krajského soudu, že vyjmenované skutečnosti byly způsobilé zpochybnit věrohodnost a průkaznost údajů o spotřebě lehkých topných olejů v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Za těchto okolností se aktivovalo důkazní břemeno stěžovatele, který však nepředestřel žádné důkazy, jež by pochybnosti daňových orgánů rozptýlily. Stěžovatel své důkazní břemeno neunesl, pročež byl postup celního úřadu spočívající v doměření sníženého nároku na vrácení spotřební daně v souladu se zákonem.

[39] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá, že daňové orgány, stejně jako krajský soud, vycházely z nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Celnímu úřadu především vytýká, že mu neposkytl dostatečný prostor k prokázání, jakým způsobem si počíná při evidenci měsíční spotřeby lehkého topného oleje, či jak naměřené hodnoty kontroluje (prostřednictvím kontrolního hladinoměru). Těmto tvrzením však Nejvyšší správní soud nepřisvědčil. Stěžovatel měl během místních šetření dostatek prostoru k tomu, aby celnímu úřadu způsob měření a evidence spotřeby lehkého topného oleje ozřejmil. Navzdory opakovaným dotazům celního úřadu však setrval toliko na vysvětlení o každodenním odečtu stavu měřidla, přičemž několikrát potvrdil, že jiným způsobem měření neprovádí (viz např. otázka: *Určujete skutečnou spotřebu pouze tímto způsobem?* Odpověď stěžovatele: *Ano, jiným způsobem to ani nelze.)* Stěžovatel tedy při místních šetřeních a ani následně (např. ve vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, či v odvolání) netvrdil, že by spotřebu lehkého topného oleje zjišťoval jinak než odečtem z měřidla umístěného na skladovacích nádržích. O existenci kontrolního hladinoměru se stěžovatel pouze velmi kuse a bez bližší argumentace zmínil v žalobě a nyní toto své tvrzení blíže rozvádí v kasační stížnosti. S ohledem na uvedené skutečnosti jej však Nejvyšší správní soud považuje za ničím nepodložené a účelové, neboť stěžovateli nic nebránilo v tom, aby provádění kontrolního měření prokázal v průběhu daňového řízení. Nelze proto než uzavřít, že stěžovatel důkazní břemeno ve vztahu k prokázání skutečné spotřeby lehkého topného oleje v kontrolovaných zdaňovacích obdobích neunesl. Nejvyšší správní soud k tomu doplňuje, že zcela souhlasí s krajským soudem, že další důkazy, na něž poukazoval stěžovatel (faktury k jednotlivým zakázkám, fyzická kontrola skladovacích nádrží či topného zařízení apod.), nejsou způsobilé prokázat, jaké množství lehkého topného oleje stěžovatel spotřeboval v jednotlivých měsících (zdaňovacích obdobích). Krajský soud nezpochybnil, že stěžovatel topný olej při výrobě tepla používal. Z provedené kontroly však jednoznačně vyplynulo, že nelze určit v jakém konkrétním množství, neboť stěžovatel nedostál povinnosti vést evidenci spotřeby topného oleje takovým způsobem, aby byla dostatečně přesná a průkazná.

[40] Nedůvodná je rovněž námitka stěžovatele, že krajský soud si v rámci odůvodnění přezkoumávaného rozsudku protiřečil, neboť na jednu stranu tvrdil, že odchylka v řádech litrů nepředstavuje důvod pro odepření nároku, na stranu druhou však nemožnost odečtu s přesností na jednotky či desítky litrů považoval za stěžejní argument zpochybňující průkaznost evidence. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že po subjektech, které uplatňují nárok na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních, nelze za všech okolností požadovat, aby spotřebu lehkého topného oleje prokázaly s absolutní přesností (srov. již citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 31/2022-67, bod 30). Takový požadavek však krajský soud na stěžovatele nekladl. Pro posuzovanou věc bylo podstatné nejen to, že stěžovatel používal měřidlo, které neumožňovalo odečet s přesností na jednotky a často ani desítky litrů, ale rovněž stěžovatelem zvolená metoda odečtu – násobení zjištěné hodnoty dvěma, což chybovost odečtu dále prohloubilo. Ještě zásadnější však byla zjištění daňových orgánů, že evidované hodnoty denních ani měsíčních spotřeb zjevně nemohly odpovídat reálně spotřebovanému množství lehkých topných olejů. Jedná-li se o údaje denní spotřeby, stěžovatel je běžně evidoval v hodnotách, které objektivně nelze z měřidla odečíst (příkladmo lze uvést zůstatek evidovaný ke dni 7. 3. 2022, který činil 475 litrů, což by znamenalo, že stěžovatel by z měřidla musel odečíst hodnotu 237,5 l; zůstatek ke dni 16. 11. 2023 činil 925 litrů, a tedy by stěžovatel musel z měřidla odečíst hodnotu 462,5 litrů – údaje vychází z evidence předložené stěžovatelem při místním šetření dne 14. 11. 2024).

[41] Nejvyšší správní soud připomíná, že tvrzení stěžovatele o pomocném charakteru denní evidence je liché, neboť tato evidence prokazatelně nalézala odraz v přílohách k daňovým přiznáním a současně jejich součet vždy odpovídal později doloženým měsíčním hodnotám. Ve vztahu k měsíčním odečtům je třeba připomenout, že i ty vykazovaly „podezřelé“ hodnoty, neboť počáteční a konečné stavy vždy odpovídaly celým stovkám litrů. Z uvedeného je zřejmé, že krajský soud ani daňové orgány nekladly stěžovateli k tíži, že nebyl schopen spotřebu lehkých topných olejů evidovat s naprostou přesností. Podstatné je, že všechna učiněná zjištění zpochybňují pravdivost a průkaznost evidence a nasvědčují spíše tomu, že stěžovatel určoval množství spotřebovaného lehkého oleje do určité míry odhadem, než že by tak činil na základě objektivních a prokazatelných údajů. Z uvedeného důvodu jsou zcela nepřípadné i odkazy stěžovatele na rozsudky č. j. 2 Afs 72/2022-63 a č. j. 1 Afs 289/2019-41. V citovaných rozsudcích se jednalo o situaci, kdy byl daňový subjekt schopen spotřebu minerálního oleje prokázat na základě kvalifikovaného výpočtu. V nyní projednávané věci však stěžovatel žádný alternativní způsob zjištění skutečně spotřebovaného množství lehkých topných olejů nenavrhl a pouze trval na tom, že způsob, jakým tak činil (odečet z měřidla opatřeného hrubou stupnicí a násobení odhadnutých hodnot dvěma), je dostačující.

V.b) Legitimní očekávání

[42] V další kasační námitce se stěžovatel dovolává zásady legitimního očekávání. Stěžovatel poukazuje na několik faktorů, zejména na dlouhodobě stejný postup při evidenci spotřeby lehkých topných olejů, akceptaci tohoto postupu daňovými orgány a skutečnost, že při místním šetření u předchůdce stěžovatele v roce 2006 nebyly ve vztahu k evidenci spotřeby zjištěny žádné nedostatky. Tyto okolnosti jsou podle jeho mínění ve svém souhrnu

způsobilé založit legitimní očekávání. Ani s touto argumentací se Nejvyšší správní soud neztotožnil.

[43] Podle usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb., *„správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi.“* V rozsudku ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 As 46/2012-87, Nejvyšší správní soud uvedl, že *„pokud je tedy určitá správní praxe vytvořena, nemůže se od ní správní orgán v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by představoval libovůli. Na druhou stranu ovšem postupuje-li správní orgán v rozporu se zákonem (byť i dlouhodobě a v obdobných věcech), nelze se legitimního očekávání dovolávat.“*

[44] 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 dále dovodil, že konkludentní stanovení daně, resp. předchozí vyhovování žádostem o vrácení daně založené toliko na daňovém tvrzení, nemůže samo o sobě založit legitimní očekávání. Při konkludentním stanovení daně totiž správce daně nezkoumá, nehodnotí, ani neposuzuje zákonnost skutkového a právního základu uplatněného nároku. Ústavní soud tento přístup v řízeních týkajících se lehkých topných olejů akceptoval např. v usnesení ze dne 19. 7. 2022, sp. zn. II. ÚS 726/22, či usnesení ze dne 16. 8. 2022, sp. zn. I. ÚS 3101/21.

[45] Přesně o takovou situaci se jednalo i v posuzované věci. Není sporu o tom, že celní úřad v minulosti (tedy za zdaňovací období do konce roku 2021) vyměřoval stěžovateli daň (resp. nárok na vrácení spotřební daně) pouze na základě údajů uvedených v daňových přiznáních. K vyměření daně tedy docházelo konkludentně, aniž by celní úřad věcně posuzoval oprávněnost uplatněných nároků. Z daňových přiznání ostatně nevyplývalo, jakým způsobem stěžovatel zjišťoval množství spotřebovaného lehkého topného oleje v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Tyto skutečnosti vyšly najevo až v průběhu daňové kontroly, zejména při místních šetřeních provedených ve dnech 14. a 28. 11. 2024. Dřívější postup celního úřadu, který vrácení daně bez dalšího konkludentně vyměřoval, proto nemohl u stěžovatele založit legitimní očekávání, že způsob, jakým zjišťuje a eviduje spotřebu lehkého topného oleje, je v souladu se zákonem. Žádného takového ujištění se stěžovateli od celního úřadu ani od žalovaného nedostalo.

[46] Stěžovatel dále jak v řízení o žalobě, tak v řízení o kasační stížnosti argumentuje tím, že způsob evidence spotřeby lehkých topných olejů převzal po svém předchůdci, u něhož v minulosti provedl Celní úřad Ústí nad Orlicí místní šetření a žádné nedostatky neshledal. I kdyby Nejvyšší správní soud připustil, že si stěžovatel počínal při zjišťování a evidenci spotřeby lehkého topného oleje totožně jako jeho předchůdce (což neprokázal), nemohlo by mu na základě místního šetření ze dne 28. 2. 2006 u pana N. vzniknout legitimní očekávání. Z předloženého protokolu o místním šetření (který provedl jako důkaz při jednání krajský soud) nevyplývá, že by se předchůdci stěžovatele dostalo v průběhu provedeného místního šetření jakéhokoliv ujištění ohledně toho, že jeho způsob zjišťování a evidence spotřeby lehkého topného oleje je souladný se zákonem. Z protokolu ostatně nelze dovodit ani to, že by správce daně při místním šetření konkrétně posuzoval způsob měření spotřeby lehkého

topného oleje nebo ověřoval, jakým způsobem předchůdce stěžovatele tuto spotřebu zjišťuje. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že stěžovateli nemohlo vzniknout legitimní očekávání, že jeho způsob evidence bude bez dalšího považován za průkazný. Stěžovatel klade důraz na skutečnost, že on sám, popřípadě jeho předchůdce, po dlouhou dobu postupovali při evidenci spotřeby totožným způsobem. Z této skutečnosti však nelze dovodit, že by správce daně tento způsob evidence dříve věcně prověřil a schválil. Daňové orgány zjistily podstatné skutečnosti týkající se metody odečtu a evidence spotřeby až po zahájení nyní posuzovaných kontrolních postupů a po provedení místních šetření přímo v provozovně stěžovatele.

V.c) Ostatní námitky

[47] Stěžovatel dále krajskému soudu vytýká, že nepřisoudil náležitou váhu procesním pochybením, na něž poukazoval v žalobě. Ani s touto námitkou se Nejvyšší správní soud neztotožnil.

[48] Z přezkoumávaného rozsudku je patrné, že krajský soud se zabýval tvrzenými pochybeními jak samostatně, tak v jejich vzájemné souvislosti (viz body 60 až 70 rozsudku). Některé výhrady vůči postupu daňových orgánů neshledal důvodnými a u části konstatoval, že se jednalo toliko o formální vady, které nemohly mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí (viz např. uvedení podpisu zmocněnkyně stěžovatele v kolonce „třetí osoba“, či chybně uvedené datum doručení vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění). Stěžovatel v kasační stížnosti s těmito závěry blíže nepolemizuje, ale namítá, že krajský soud pominul podstatu žalobní námitky, neboť jednotlivá pochybení hodnotil izolovaně a přehlédl, že vytýkané vady zpochybňují přesnost a spolehlivost pořízeného protokolu. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že pouze část z namítaných vad se týkala pořízeného protokolu o místním šetření – konkrétně se mělo jednat o uvedení podpisu zmocněnkyně v chybné kolonce a dále nezaznamenání krátkodobé nepřítomnosti stěžovatele při úkonu. Stěžovatel však nevysvětluje, jaký konkrétní vliv mohly mít tyto dílčí nedostatky, ať už jednotlivě, nebo ve svém souhrnu, na posouzení věci samé. Zejména netvrdí, že by byla v protokolu nesprávně zaznamenána některá ze stěžejních skutečností (např. že by celní úřad nepřesně zachytil některou z jeho odpovědí na položené otázky). Za těchto okolností nejsou stěžovatelem namítané formální vady způsobilé zpochybnit správnost, úplnost ani spolehlivost protokolu o místním šetření.

[49] Stěžovatel konečně zpochybňuje označení nároku na vrácení spotřební daně za *benefit* a zdůrazňuje, že podmínky pro vrácení daně vyplývají ze zákona a nelze je dále zpřísňovat.

[50] Obdobnou námitkou se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43, v němž připomněl, že *„vrácení spotřební daně při splnění podmínek uvedených v 56 odst. 1 spotřební daně nepochybně představuje určitou daňovou výhodu poskytovanou státem, tj. beneficium. Skutečnost, že nárok na vrácení spotřební daně vzniká vždy při splnění určitých podmínek, nic nemění na tom, že se jedná o beneficium, jelikož jeho podstatou je vyplacení finančních prostředků daňovému subjektu v podobě vrácení daně.“*

[51] V nyní projednávané věci měly daňové orgány stěžovatele za to, že vrácení spotřební daně představuje určité dobrodiní státu (*benefit*). To však neznamená, že by po stěžovateli

požadovaly splnění dalších podmínek nad rámec zákona. Podle § 56 zákona o spotřebních daních musí být použití minerálních olejů pro výrobu tepla prokázáno evidencí zachycující jejich skutečnou spotřebu. Stěžovatel nevedl evidenci způsobem, který by průkazně odrážel skutečnou spotřebu lehkých topných olejů k výrobě tepla. Nesplnil proto zákonnou podmínku pro vrácení spotřební daně, které nárokoval.

VI. Závěr a náklady řízení

[52] S ohledem na vše výše uvedené Nejvyšší správní soud kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl jako nedůvodnou.

[53] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce (stěžovatel) ve věci neměl úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu je soud nepřiznal.

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

V Brně dne 16. října 2026

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu