



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Milana Procházky a soudců Mgr. Karla Černína, Ph.D., a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobce: **ŽPSV, s. r. o.**
sídlem Veselská 911, 687 24 Uherský Ostroh
zastoupeného advokátem Mgr. Miroslavem Ševečkou
sídlem Banskobystrická 568/157, 621 00 Brno

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 1387/7, 140 00 Praha

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2023, č. j. 16208-2/2023-900000-314

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Účastníci řízení nemají právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Krajský soud se v této věci zabývá tím, zda žalobce splnil jednu ze zákonných podmínek pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, konkrétně zda prokázal svůj nárok evidencí jejich spotřeby pro výrobu tepla.

2. Žalobce uplatnil u Celního úřadu pro Zlínský kraj v období prosinec 2018 až leden 2022 nárok na vrácení daně z lehkých topných olejů (dále též „LTO“) podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních. Po provedení daňové kontroly celní úřad zkrátil žalobcův nárok na vratku daně o 100 % a doměřil žalobci spotřební daň ve výši 3 239 284 Kč (celkem 38 dodatečných platebních výměrů) a penále ve výši 648 076 Kč (celkem 38 dodatečných platebních výměrů).
3. Odvolání žalobce proti všem dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný jedním rozhodnutím označeným v záhlaví (dále též „odvolací rozhodnutí“ nebo „napadené rozhodnutí“). Proti němu brojí žalobce u Krajského soudu v Brně žalobou podanou dne 13. 9. 2023.

II. Argumentace žalobce

4. Žalobce navrhuje napadené rozhodnutí zrušit, neboť správní orgány narušily žalobcovo legitimní očekávání zakotvené v § 2 odst. 3 a 4 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád. Žalobce dlouhodobě uplatňoval nárok na vrácení spotřební daně a celní úřad dříve nedal žalobci najevo, že špatně eviduje spotřebu LTO. Poprvé se tak stalo až při místním šetření dne 17. 2. 2022 a celní úřad nedal žalobci žádný prostor pro změnu praxe a rovnou zkrátil jím uplatněný nárok o 100 % (k tomu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 3. 2022, č. j. 4 Afs 319/2021-38). Žalobcova dobrá víra vyplývala z opakovaných kontrol celní správy, které byly zaměřeny na dodržování zákona o spotřebních daních. Navíc zákon o spotřebních daních ani vyhláška č. 413/2003 Sb., neuvádí, jak má být evidence spotřeby vedena.
5. Žalobce uplatnil svůj nárok za spotřebovaný LTO k přitápění ve výrobní hale při výrobě prefabrikovaných betonových bloků zařízeními Master a Hecht (Prefa) a k vytápění administrativní budovy a ubytovny dvěma topnými zařízeními Dakon (Kotelna). Žalobce trvá na tom, že pro výpočet spotřeby oprávněně použil údaj o maximální spotřebě topidel. To vyplývá z výkonu topného zařízení a údaj o spotřebě v technické dokumentaci zařízení je údajem objektivním. S tím koresponduje názor Nejvyššího správního soudu, vyslovený v rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41.
6. Žalovaný nezohlednil povahu ekonomické činnosti žalobce, jak mu velí citovaný rozsudek. Například za únor 2021 použil žalobce k výpočtu spotřebu 14,21 l/h a pokud by vycházel ze spotřeby 14 l/h, jak uvádí žalovaný, byl by konečný rozdíl pouhých 1,5 %.
7. Všechny čtyři zákonné podmínky pro vrácení daně, které žalovaný identifikoval, žalobce splnil. Žalobce 1) nakoupil minerální oleje za cenu včetně daně, 2) šlo o minerální oleje podle § 45 písm. b) zákona o spotřebních daních uvedené pod kódy nomenklatury 2710 1941 až 2710 1949, 3) minerální oleje byly prokazatelně označovány a obarveny podle páté části zákona o spotřebních daních a 4) minerální oleje byly použity pro výrobu tepla. Čtvrtá podmínka má tři aspekty, a to, že subjekt spotřebuje LTO pro výrobu tepla, použití musí být prokazatelné a LTO použil přímo daňový subjekt. Žalovaný nerozporoval, že by žalobce využil olej pro jiný účel než výrobu tepla nebo že by olej spotřeboval někdo jiný. Zároveň žalovaný nijak nerozporoval, že žalobce minerální olej nakoupil. Žalobce skutečně předložil dvě evidence spotřeby, jelikož tu druhou vytvořil dodatečně na základě požadavků celního úřadu. Co se týče evidence spotřeby v rámci Prefy, žalobce prokázal dobu provozu topidel, jejich počet i nejnižší deklarovanou spotřebu ve výši 3 l/h. Tento údaj je

na technickém štítku topidla Master. U topidla Hecht žalobce prokázal spotřebu ve výši 3,6 l/h z technické dokumentace. Nejnižší údaj o spotřebě u obou z topidel tedy je 3 l/h.

8. Detailněji žalobce argumentuje k topidlům v rámci Prefy, kdy zpočátku uplatnil nárok z celkové spotřeby 291 743 litrů. V rámci druhé evidence prokazoval nejméně spotřebu 215 463 litrů za celé kontrolované období. Jednotlivá topidla byla v provozu stejně dlouhou dobu a žalobce počítal se spotřebou 3 l/h. Topidla byla v provozu stejně dlouhou dobu a žalobce u nich uplatnil stejnou hodinovou spotřebu. S ohledem na to měl žalovaný zkrátit žalobcův nárok o 27 %, když 73 % (minimální spotřeba) žalobce prokázal a unesl ve vztahu k nim důkazní břemeno. Žalovaným citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2023, č. j. 5 Afs 182/2021-25, s tímto není v rozporu, neboť mluví o tom, že odepření celého nároku je důsledkem neunesení důkazního břemene obecně – tedy když je neprůkazná celá evidence.
9. Kotelnu žalobce evidoval podle vzorce hodinová spotřeba kotle x počet hodin topení. Žalovaný vyčítal žalobci špatný přepočít z kilogramů na litry. Jelikož je topný olej lehčí než voda, a žalobce špatně uplatnil spotřebu 14 l/h namísto 14 kg/h, sám se obral o 2,75 l/h. Tím ale nedošlo k porušení právních předpisů, protože žalobce uplatnil nižší nárok, než činila skutečná spotřeba. I v případě Kotelny žalobce prokázal spotřebu oleje v minimálním rozsahu 46,9 % z celkové deklarované spotřeby.
10. Žalobce ještě akcentuje účel zákona o spotřebních daních, kterým je vrácení daně z minerálních olejů subjektům, které je použily pro výrobu tepla. Připouští, že jeho evidence nebyla zcela průkazná. Žalovaný mu však měl přiznat alespoň vrácení daně za spotřebu vycházející z minimální spotřeby topidel.

III. Argumentace žalovaného

11. Žalovaný navrhuje podanou žalobu zamítnout. Legitimní očekávání žalobci nemohlo vzniknout jen z konkludentního vyměření daně nebo z místního šetření. Žalobce argumentuje tím, že způsob měření není nikde upraven. Vyhláška č. 413/2003 Sb. však minimálně říká, že má být vedena evidence zvláště pro každé topné zařízení – ani to žalobce nedodržel. Žalovaný dále nesouhlasí s tím, že by žalobce použil pro výpočet spotřeby objektivní údaj. Kotel Dakon (Kotelna) má deklarovanou spotřebu 6,5 – 14 kg/hodinu, přičemž žalobce údajně vycházel ze spotřeby 14 l/hodinu. Zároveň neustále měnil tvrzení ohledně způsobu výpočtu spotřeby a regulovatelnosti v průběhu řízení, čímž vytvářel další pochybnosti. Žalovaný zohlednil ekonomickou činnost žalobce (jak mu velí rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 289/2019-41, který byl ovšem vydán za specifických skutkových okolností, jelikož tehdejší daňový subjekt používal minerální olej k ohřevu asfaltových směsí). Poukazuje na skutečnost, že žalobce olej používal k běžnému topení v budovách a že mimo jiné provozuje i nákladní silniční motorovou dopravu. Existovala zde proto možnost spotřebovat minerální oleje i pro jiný účel. Co se splnění jednotlivých podmínek pro vrácení daně týče, žalovaný trvá na tom, že žalobce vedl evidenci špatně. Pokud nyní tvrdí, že prokázal alespoň minimální spotřebu ve výši 3 l/h (Prefa), jde o zcela nové tvrzení, se kterým žalovaný ve správním řízení nepracoval. Zákon nicméně nezná žádnou minimální prokázanou spotřebu. Podle zákona o spotřebních daních musí subjekt vést evidenci o skutečné spotřebě, která odpovídá realitě. Žalobce nakládá s přísně kontrolovanými komoditami, které jsou navíc druhově určené. To zásadním způsobem ztěžuje kontrolu. Proto zákon o spotřebních daních vyžaduje, aby vedená evidence

odpovídala skutečnému stavu a nevznikaly pochybnosti o tom, jak s minerálními oleji naložil. Žalovaný odkazuje na to, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2023, č. j. 5 Afs 182/2021-25, se případné neunesení důkazního břemene pojí s odepřením celého tvrzeného nároku. Nejvyšší správní soud to sice konstatoval k nároku na vrácení daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro zemědělskou prvovýrobu nebo pro provádění hospodaření v lese, nicméně podle žalovaného lze tyto závěry převzít do nynější kauzy, protože principy a podmínky nároku na vrácení spotřební daně jsou obdobné.

IV. Posouzení věci krajským soudem

12. Soud rozhodl ve věci samé bez jednání za podmínek § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neboť žádná ze stran jednání nepožadovala. Žalobce sice navrhoval v žalobě určité důkazy nad rámec obsahu správního spisu, návrh na provedení důkazů před správním soudem podle § 71 odst. 1 písm. e) s. ř. s. však nelze sám o sobě považovat za nesouhlas s rozhodnutím bez jednání ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s. (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2016, č. j. 7 As 93/2014-48, č. 3380/2016 Sb. NSS). Žalobce nepodmiňoval svůj souhlas s rozhodnutím bez jednání provedením navržených důkazů – na výzvu soudu ze dne 9. 10. 2023 odpověděl, že s rozhodnutím bez nařízení jednání souhlasí. Z níže uvedených důvodů soud dokazování neprováděl.
13. Za první, žalobce navrhoval provedení důkazu protokoly o místních šetřeních, která u žalobce prováděl správce daně před 17. 2. 2022. Tento důkaz má podle žalobce význam pro posouzení jeho legitimního očekávání. Krajský soud jej však považuje za nadbytečný. Soud ponechává stranou, že žalobce tyto dřívější kontroly neoznačil žádnou spisovou značkou a jeho důkazní návrh je v tomto smyslu poměrně obecný. Primárně jde ale o to, že tyto dřívější kontroly podle žalobce byly zaměřeny na obecné plnění podmínek zákona o spotřebních daních, celníci u žalobce kontrolovali obarvení nafty a příslušné evidence. Již z tvrzení žalobce je proto jasné, že se dřívější kontroly explicitně netýkaly nároku na vrácení daně. To, že během dřívějších kontrol celní úřad nahlédl i do nynější evidence spotřebovaných LTO pro výrobu tepla, ještě nezakládá legitimní očekávání žalobce, že je evidence v pořádku. Bylo by tomu tak až v případě, pokud by se celní úřad vyslovil k průkaznosti evidence z pohledu skutečné spotřeby a žalobci výslovně potvrdil, že způsob jejího vedení je správný.
14. Za druhé, žalobce chtěl provést důkaz prohlášením svého zaměstnance, kalibračními protokoly a fotodokumentací (zachycující kalibrační tyč, rysku na nádržích apod.). To vše za účelem prokázání řádného značení hladiny (rysek) na nádržích LTO v Kotelně, kde jsou tři nádrže s kapacitou 1 000 litrů každá. Na těchto nádržích jsou vyznačeny rysky hladiny 125, 250, 375, 500, 750, 875 a 1 000 litrů. Žalovaný zpochybnil, kdo tyto rysky vyznačil, kdy a jak přesně. Žalobce chce navrženým důkazem prokázat, že rysky vyznačil v prosinci 2017 jeho zaměstnanec M. Š., jehož výslech navrhl. Kalibračními protokoly a fotodokumentací pak míří na to, že nádrže v Kotelně mají skutečně maximální objem 1 000 litrů a že rysky vyznačené na nádržích se od hodnot zjištěných při kalibraci liší minimálně (např. ryska 250 l odpovídá ve skutečnosti hodnotě 245 l).
15. I tyto důkazy jsou podle soudu nadbytečné z hlediska prokázání skutečné spotřeby LTO. Pro výpočet skutečné spotřeby LTO vycházel žalobce ze spotřeby jednotlivých topidel

a evidoval ji tedy vynásobením (maximální) spotřeby a počtu hodin provozu, případně i počtem topidel. Rysky na nádržích a množství LTO odhadnuté s jejich pomocí bylo pro žalobce pouze jakýmsi kontrolním ověřením. Spotřebu do evidence ale zaznamenával výpočtem a nikoliv přesným odečtem či měřením LTO v nádržích. Proto jsou i tyto navržené důkazy nadbytečné.

16. Žaloba **není důvodná**.

Právní úprava a judikatura

17. Vrácení daně z minerálních olejů osobě užívající tyto oleje pro výrobu tepla je upraveno v § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních.
18. Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních vzniká nárok na vrácení daně osobě, která nakoupila za cenu včetně daně [...] minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) [...], které použila pro výrobu tepla.
19. Podle § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních se nárok prokazuje evidencí o nabytí a spotřebě vedenou osobou, které vznikl nárok na vrácení daně, a v případě nákupu minerálních olejů daňovým dokladem nebo dokladem o prodeji.
20. Evidenci spotřeby upravoval v rozhodné době § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb., kterou se stanoví způsob výpočtu nároku na vrácení spotřební daně zaplacené v cenách některých minerálních olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě těchto výrobků. Ten uváděl, že 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.
21. Vyhláška č. 413/2003 Sb. platila do konce roku 2024. S účinností od 1. 1. 2025 je výše citované pravidlo obsaženo v § 56 odst. 8 zákona o spotřebních daních, konkrétně ta část, že se evidence o nabytí a spotřebě vede zvlášť za každé topné zařízení, ve kterém se minerální oleje spotřebovávají.
22. V rozsudku ze dne 9. 3. 2017, č. j. 4 Afs 240/2016-71, Nejvyšší správní soud upozornil, že i v případě vrácení spotřební daně z minerálních olejů může správce daně vyjádřit pochybnosti o správnosti účetnictví daňového subjektu a požadovat po něm, aby svá tvrzení doložil dalšími důkazními prostředky, zpravidla již ze sféry mimo účetnictví, přičemž i zde soud kladl důraz především na prokázání skutečného využití minerálních olejů, obzvláště v případě daňového subjektu, který mimo činnosti, s níž je spojeno vrácení spotřební daně, provozuje i činnosti jiné (např. automobilovou dopravu).
23. Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 30 Af 43/2017-141, zase uvedl, že prokazování skutečné spotřeby musí být opřeno o takové důkazy, které jsou „*způsobilé skutečné použití pohonných hmot k zákonem aprobovanému účelu prokázat, přičemž se musí jednat o prostředky prokazující skutečnou spotřebu, nikoli tedy spotřebu odhadnutou, pravděpodobnou či jinak zkreslenou.*“
24. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 3. 2023, č. j. 5 Afs 182/2021-25, vysvětluje, že „*nutnou podmínkou pro úspěšné uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých pro hospodaření v lese ve smyslu § 57 zákona o spotřebních daních je prokázání skutečné spotřeby minerálního oleje na zákonem aprobované práce.*“ Dále v témže rozsudku

Nejvyšší správní soud uzavírá, že „v takovém případě je ve vlastním zájmu daňového subjektu prokázání veškerých jeho tvrzení a případné neunesení důkazního břemene se poji s odepráním celého tvrzeného nároku.“

25. Ačkoliv se výše citovaná rozhodnutí týkají nároku na vrácení daně za minerální oleje spotřebované pro zemědělskou prvovýrobu nebo pro provádění hospodaření v lese (§ 57 zákona o spotřebních daních), lze jejich závěry převzít i do nynější kauzy. Oba nároky jsou definovány obdobně tak, že zákon připouští vrácení daně z nakoupených minerálních olejů, které osoba využila pro zákonem stanovenou činnost. A pro řádné uplatnění nároku musí prokázat jejich skutečnou spotřebu.

Skutková zjištění

26. Soud nejprve stručně nastíní skutkový stav, jak vyplynul z napadeného rozhodnutí a ze správního spisu (v němž soud ověřoval skutečnosti, které byly podle žalobce sporné), a to jen v rozsahu potřebném pro následné právní posouzení věci.
27. Žalobce uplatnil v období prosinec 2018 až leden 2022 (za každý měsíc zvlášť) nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, a to vždy spolu s daňovými doklady o nákupu oleje a tabulkou vyčísľující spotřebu. Žalobce spotřebovaný olej rozdělával mezi dvě místa: *Prefa* (pro přitápění v hale při výrobě prefabrikovaných betonových bloků) a *Kotelna* (pro vytápění administrativní budovy a ubytovny).
28. V případě *Kotelny* uváděla žalobcem doložená evidence v záhlaví, že jde o spotřebu topného oleje pro administrativní budovu a ubytovnu, název topidla: Dakon Hořák 21, Eco-14, počet topidel: 1, spotřeba za hodinu: 6,5-14 kg/hod, počet hodin topení a následně celková spotřeba. Z matematického výpočtu vyplývá, že k celkové spotřebě dospěl žalobce vždy tak, že vynásobil nejvyšší uváděnou spotřebu paliva (14 kg/hod) počtem hodin provozu topidla.
29. U *Prefy* byla žalobcem předložená evidence rozdělena do tabulky na jednotlivé dny v daném měsíci. U každého dne žalobce do tabulky zapsal tyto údaje: počet topidel (v rozmezí 0-12), spotřeba za hodinu v litrech byla vždy stejná (4,1 l), a dále počet hodin topení a celková spotřeba. Tu opět získal tak, že vynásobil uvedenou spotřebu počtem hodin a počtem topidel v provozu.
30. Výzvou ze dne 25. 5. 2022 (č. j. 34380-7/2022-640000-52) vyzval celní úřad žalobce, nechť doloží skutečnou, a nikoliv vypočtenou spotřebu minerálních olejů, přitom měl prokázat evidenci o spotřebě zvlášť za každé topné zařízení.
31. Žalobce reagoval podáním doručeným celnímu úřadu dne 6. 6. 2022, ve kterém dříve doloženou evidenci upravil. U *Kotelny* žalobce provedl tu změnu, že dříve deklarovanou spotřebu (za 1 topidlo) rozdělil na dva hořáky – například v prosinci 2018 dříve deklarovanou spotřebu 980 rozdělil přesně napůl mezi dvě topidla a uvedl, že obě pracovala současně a mají stejný výkon. Tímto způsobem to žalobce provedl za všechny kontrolované měsíce. Vykázanou spotřebu u *Prefy* žalobce upravil tak, že namísto dříve uvedeného celkového počtu topidel označil topidla čísly 1 až 19 a u každého poté uvedl spotřebu litrů za daný den – 30, 40 nebo 50.
32. Celní úřad pro Pardubický kraj provedl u žalobce dne 17. 2. 2022 místní šetření (protokol č. j. 26264/2022-590000-32.1), při kterém identifikoval jednak mobilní topná zařízení zn. MASTER (výkon 44 kW) a HECHT (výkon 37 kW), každé v počtu 10 ks, které žalobce

užívá k výrobě tepla na sušení prefabrikovaných betonových prvků ve výrobní hale (Prefa). Každé z těchto topných zařízení má dle protokolu nádrží o objemu 44 litrů a dle technické dokumentace spotřebu 4 l/h. Přitom topidla nemají měřicí zařízení, které by spočítalo spotřebované množství LTO. Do jednotlivých topidel je nutné LTO přečerpávat ze skladovacích nádrží o celkovém objemu 6 000 litrů. Dále se na místě v administrativní budově (Kotelna) nacházela dvě topná zařízení DAKON ECO -14, jejichž maximální výkon hořáku je dle nastavené teploty 77,1 – 166 kW s maximální denní spotřebou 14 litrů/hod. Tato dvě zařízení žalobce doplňoval ze skladovacích nádrží o celkovém objemu 3 000 litrů (3 x 1 000 litrů), které jsou vzájemně propojeny a spojeny s topnými zařízeními.

33. Celní úřad ve zprávě o daňové kontrole ze dne 5. 1. 2023, č. j. 869/2023-640000-52, vysvětlil, proč je podle něj žalobcem doložená evidence neprůkazná a z jakého důvodu mu nárok na vrácení daně odmítl. Pochybnosti celního úřadu krajský soud rozděluje mezi prostory Prefa a Kotelna, jak tyto pojmy výše vysvětlil, nicméně zdroje pochyb jsou v obou případech podobné.
34. Mezi stranami je nesporné, že žalobce předložil dvě evidence spotřeby LTO. Tu první zaslal celnímu úřadu spolu s přiznáním k uplatnění nároku na vrácení daně. Druhou evidenci předložil v průběhu daňové kontroly poté, co byla ta první posouzena jako nedostatečná. Údaje v obou evidencích nejsou shodné, liší se například počty topidel nebo množství spotřebovaného LTO. To není náhoda. Žalobce sám uvádí, že druhou evidenci vytvářel *de facto* na žádost celního úřadu, aby vyhověl jeho podmínkám. To je také jediné vysvětlení jejího vzniku, které vyplývá z e-mailového podání ze dne 29. 6. 2022, na něž žalobce v žalobě výslovně poukazuje.
35. Evidování spotřeby LTO u Prefy bylo podle celního úřadu neprůkazné z následujících důvodů. Žalobce nejdříve doložil evidenci vedenou současně za 20 přenosných zařízení a nebylo možné určit, kolik LTO spotřebovaly jednotlivé přístroje. Žalobce při výpočtu nevycházel z objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Na výzvu žalobce doložil upravenou evidenci, která však také není průkazná. Oproti první evidenci se zásadně liší v denní spotřebě LTO a počtu topidel v provozu. Zároveň žalobce doplnil, že množství minerálního oleje vydávaného ze skladu ke spotřebě není totožné s množstvím skutečné spotřeby. Dále tu byly nesrovnalosti stran průměrné spotřeby topidel. Žalobce v první evidenci počítal s průměrnou spotřebou topidel 4,1 l/hod. Na technickém štítku přenosného topného zařízení zaznamenaném při místním šetření je ale uvedena spotřeba 3 l/h (č. j. 10045-5/2017-640000-52, foto 03). Žalobce poté v doplnění informací zaslal specifikaci topných zařízení z internetového obchodu, kde je uvedena „maximální spotřeba“ topidla Master 3,72 kg/h a „spotřeba“ topidla Hecht 3,6 l/h. Fotografie technických štítků topidel žalobce celnímu úřadu nezaslal.
36. Krajský soud se sám přesvědčil o průkaznosti evidencí porovnáním původní evidence a té nově doložené. Příkladem se soud zaměřil na leden 2022. V každém dni, za který žalobce spotřebu evidoval, se liší celková spotřeba za daný den. Rozdíl je někdy spíše kosmetický (např. 5 nebo 10 litrů), jindy je podstatný. Například dne 31. 1. 2022 - 590,4 litrů (stará evidence) a 433 litrů (nová evidence), dne 15. 1. 2022 - 262,4 litrů (stará evidence) a 390 litrů (nová evidence), nebo dne 8. 1. 2022 - 262,4 litrů (stará evidence) a 390 litrů (nová evidence). Evidence si dále neodpovídají v počtu zařízení, které měly daný den halu vytápět. Například 5. 1. 2022 mělo být dle staré evidence v provozu 10 zařízení, podle nové jich mělo být 15. Dne 8. 1. 2022 mělo být podle původní evidence v provozu 8 zařízení, podle nové

předložené 14. Je zbytečné tu rozepisovat další dny, protože tento nesoulad lze najít prakticky v každém z nich.

37. Pochybnosti o evidenci spotřeby LTO u Kotelny pak začínají tím, že žalobce v první předložené evidenci uváděl, že provozoval jedno topné zařízení. Podle další evidence mělo jít o dvě zařízení s naprosto identickou spotřebou. Žalobce sám přitom sdělil, že topná zařízení Dakon MN 90 ECO-14 jsou výkonově regulovatelná (lze nastavit dny v týdnu i hodiny, a dále i stupně Celsia) a že kotel byl regulován obsluhou. Budiž, tady by snad ještě bylo možné přistoupit na žalobcovo vysvětlení, že obě zařízení obsluha vždy nastavila na stejný výkon. Jenže žalobce si protiřečí i ohledně toho, co a jak vlastně evidoval. Ve správním řízení ještě tvrdil, že skutečnou spotřebu řeší jako zůstatek LTO ve všech třech nádržích z minulého měsíce, plus příjem LTO ze skladu (co do nádrží dolil), minus skutečný stav v nádržích dle rysek. Toto tvrzení však dle celního úřadu neprokázal. Nikdy totiž nepředložil žádné odečty stavu LTO v nádržích. Také počáteční stavy a zůstatky LTO na skladě byly ve většině zdaňovacích období v jednotkách celých tisíc litrů (tedy neodpovídaly představě, že by žalobce vydával *ad hoc* menší množství LTO pro dolití nádrže).
38. V žalobě pak žalobce přiznává, že ve skutečnosti spotřebu v Kotelně určoval pomocí výpočtu, kdy počet hodin topení vynásobil spotřebou kotle (resp. kotlů). Jenže z technické dokumentace u topidla Dakon MN 90 vyplývá spotřeba v širokém rozptylu 6,5 – 14 kg/hod. Podle žalobce činila maximální spotřeba zařízení 14 l/h (místo kilogramů tedy žalobce použil litry). Žalobcův výpočet se tak s ohledem na vstupní hodnoty jeví jen jako krajně nespolehlivý odhad. Nejenže neprovedl korektní převod jednotek z kilogramů na litry, nýbrž zacházel s nimi jako s týmiž jednotkami, ale neměl ani nijak zjištěno, jaká je skutečná průměrná spotřeba jeho konkrétních dvou topidel v rámci udávaného rozsahu a automaticky zřejmě předpokládal spotřebu nejvyšší. To nelze obhájit ani tvrzením, že topidla byla neustále nastavena na plný výkon. I tak by totiž spotřeba nutně kolísala podle toho, nakolik by nastavená cílová teplota odpovídala počáteční teplotě ve vytápěných místnostech, aktuálně dosažené teplotě a měnícím se povětrnostním podmínkám. A žalobce nerespektoval dokonce ani jím samým stanovenou maximální spotřebu, jelikož třeba v únoru 2021 zaznamenal celkovou průměrnou spotřebu ve výši 14,21 l/hod.
39. Tvrdí-li pak žalobce v žalobě, že vypočtené hodnoty následně porovnával s odečtem stavu hladin LTO v nádržích, je třeba popsat situaci na místě. Dvě topná zařízení Dakon neměla vlastní stavoznak a byla připojena na tři vzájemně propojené nádrže o celkovém objemu 3 000 litrů. Na jedné z nich byly ručně dopsány orientační rysky s velkým rozstupem hodnot (po 125 litrech). Z nich bylo možné spotřebu pouze velmi hrubě odhadovat, přičemž chyba v odhadu se trojnásobila, neboť se přenášela i na další dvě nádrže. Žalobce tedy měl údajně kontrolovat správnost výpočtu založeného na neověřené výši spotřeby LTO pomocí velmi hrubého odhadu toho, kolik LTO ubylo v nádržích. Ani to však nedoložil žádnými průběžnými záznamy stavu naplnění nádrží, jak již bylo výše řečeno.
40. Z vyjádření žalobce v průběhu řízení dále vyplynulo, že nákup LTO nebyl rozdělen a žalobce nakupoval LTO dohromady pro Kotelnu i Prefu.
41. Žalovaný v napadeném rozhodnutí pochybnosti uceleně popsal tak, že žalobce:
1. nevedl evidenci odděleně pro jednotlivá topidla,

2. výsledné hodnoty rozpočítal až následně a použil maximální spotřebu daných přístrojů,
3. neevidoval skutečné hodiny provozu jednotlivých topidel, ale spočítal provoz souhrnně za určité delší časové období,
4. ve výpočtech špatně používal přepočet jednotek z kg na litry – hustota žalobcem používaného oleje je 837 kg/m³, tedy 0,837 kg, zatímco žalobce používal pro výpočet hodnotu 1 kg,
5. přišel s dvěma různými evidencemi, u nichž se různé denní spotřeby topidel, počet topidel a zůstatek olejů.

Žalobce nesplnil podmínky pro vrácení daně

42. Pro uznání nároku na vrácení spotřební daně musí daňový subjekt doložit, že LTO nakoupil včetně daně a použil k výrobě tepla, což je zákonem stanovený účel. To prokazuje dokladem o nákupu a evidencí vedenou podle zákona o spotřebních daních a již zrušené prováděcí vyhlášky č. 413/2003 Sb. Oba odstavce jejího § 56 (1 a 7) je třeba vnímat společně, protože smyslem daňového zvýhodnění je právě podpora využití LTO na výrobu tepla. Pokud by LTO nebyly skutečně použity k tomuto účelu, hrozí daňové úniky. Nutno připomenout, že daňový subjekt nese odpovědnost za prokázání svých tvrzení – daňové řízení nestojí na principu vyšetřovacím, ale na důkazním břemeni poplatníka (§ 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu).
43. Vrácení spotřební daně podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních představuje specifickou daňovou úlevu, díky níž je určité zboží (LTO), běžně zatížené touto daní, výjimečně od daně osvobozeno. I když nárok na vrácení vzniká při splnění konkrétních podmínek, stále jde o formu státní podpory, která má za následek finanční plnění ve prospěch daňového subjektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43). Jak zdůraznil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 25. 5. 2020, č. j. 8 Afs 72/2018-52, příjemce této výhody musí počítat s tím, že bude muset doložit splnění i nadstandardních podmínek, které s tímto benefitem souvisejí. Přísnější pravidla pro uplatnění této výhody mají bránit jejímu zneužívání při manipulaci s minerálními oleji a zamezit daňovým únikům. Pro uznání nároku proto nestačí pouze formální doložení nákupu, ale z předložených dokumentů musí být zřetelně patrné, že ke skutečné spotřebě došlo v souladu s účelem stanoveným zákonem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 2 Afs 96/2009-65).
44. Pokud jde o podmínky pro vrácení daně za LTO použité pro výrobu tepla, popsal je žalovaný na straně 5 napadeného rozhodnutí. Je zbytečné se zabývat všemi, protože mezi stranami je sporná jediná z nich – prokazatelné použití LTO na výrobu tepla, čili průkazná evidence spotřeby.
45. Jak vyplývá z judikatury citované krajským soudem, nárok na vrácení daně je určitým benefitem ze strany státu a chce-li na něj daňový subjekt dosáhnout, musí vést evidenci o skutečné spotřebě LTO. Právě skutečnou spotřebu zdůrazňuje vyhláška č. 413/2003 Sb., a citovaná judikatura. Žalobce má do jisté míry pravdu v tom, že formu vedené evidence neupravuje žádný právní předpis. Pravdu má do té míry, že žádný zákon nestanoví její detailní podobu. Žalobce nicméně v době pořizování evidence věděl (nebo alespoň vědět měl a mohl), že musí vést evidenci skutečné spotřeby, a nikoliv spotřeby jen odhadnuté, že musí vést evidenci zvláště pro každé topidlo a že v případném daňovém řízení bude muset

jeho evidence obstat, chce-li svůj nárok prokázat. Žádnou z těchto podmínek žalobce nedodržel. Zpočátku předložil evidenci, která množství spotřebovaných LTO uváděla paušálně pro celou skupinu různých přístrojů. Žalobce tedy zjevně záznamy pro jednotlivé přístroje nevedl, jinak by je předložil. Jeho druhá evidence uvádí přesný počet topidel, nicméně ten se neshoduje s počtem uváděným v evidenci první. Druhá evidence, předložená na výzvu celního úřadu, tedy není pouhou úpravou či zpřesněním evidence původní. Žalobce *de facto* vytvořil zcela nový soubor s jiným, podrobnějším odhadem spotřeby ve snaze vyvrátit pochybnosti celního úřadu. O vedení samostatných evidencí pro jednotlivá zařízení proto nemůže být ani řeči. Stejně tak žalobce nezaznamenával průběžně skutečně spotřebované množství LTO. Sám v žalobě přiznává, že nebyl schopen prokázat skutečnou spotřebu LTO na jednotlivé litry, ale je schopen prokázat minimální skutečnou spotřebu LTO za jednotlivá zdaňovací období (bod 53 žaloby), ovšem zjevně opět pouze odhadem, vycházející z údajů o minimální spotřebě jednotlivých topidel. Žalobci se proto nepodařilo prokázat skutečnou spotřebu LTO ve svých topidlech. Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 11. 6. 2020, č. j. 9 Afs 308/2019-38: „*Aby evidence byla způsobilým podkladem pro prokázání nároku na vrácení daně, musí z ní být patrné, o jaké lehké topné oleje se jednalo, jaké množství bylo spotřebováno v jednotlivých zařízeních za účelem výroby tepla, zda u nich byla splněna daňová povinnost, musí být vedena zvlášť pro každé zařízení. To však předložená evidence nesplňovala*“ (bod 40 rozsudku). Obdobný názor zastává krajský soud v nynější věci.

46. Žalobce tvrdí, že své důkazní břemeno unesl alespoň zčásti, protože – vycházející z minimální spotřeby topidel – prokázal svůj nárok v rozsahu 73 % u Prefy a 46,9 % u Kotelny, a to z původně uplatněného nároku.
47. V judikatuře správních soudů se objevují názory, že nárok na vrácení daně ze spotřebovaných LTO za účelem výroby tepla je dělitelný (srov. bod 58 rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 31. 3. 2021, č. j. 51 Af 8/2019-198). Nicméně v jiném ohledu, než jak se toho domáhá žalobce. Jednotlivá topná zařízení je nutné hodnotit samostatně – uplatní-li subjekt nárok na vrácení daně a nepodaří se mu prokázat skutečnou spotřebu u některých zařízeních, nemá to automaticky za následek odmítnutí celého nároku. U jiných zařízeních totiž subjekt mohl spotřebu uspokojivě prokázat náležitou evidencí. Proto nárok podle § 56 zákona o spotřebních daních není jeden nedělitelný celek a při jeho přiznání nelze postupovat cestou „všechno, nebo nic“.
48. Žalobce však není v situaci, kterou řešil Krajský soud v Praze v citovaném rozsudku. Žalobce předložil dvě evidence souhrnně pro všechna topidla, mezi nimi byly zjištěny rozpory a o celé jeho evidenci přetrvaly výše popsané pochybnosti spočívající v tom, že jde stále o pouhé zpětné odhady. Nelze proto jednoduše oddělit nějakou část LTO, u které by žalobce prokázal skutečnou spotřebu, a tu přiznat.
49. Zároveň je nutno se vyjádřit k závěrům Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č. j. 1 Afs 289/2019-41, který připouští evidenci spotřeby LTO výpočtem na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů.
50. Především je nutno říci, že stěžovatel ve věci řešené Nejvyšším správním soudem předložil pouze jedinou evidenci, nikoliv dvě různé evidence, které by se navzájem lišily. To je první rozdíl oproti nyní řešené věci. Dále je důležité, že Nejvyšší správní soud připustil výpočet skutečné spotřeby, ale jen na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Mezi tyto údaje zařadil: 1) množství ohřáté asfaltové směsi (*pro jejíž ohřev využíval stěžovatel LTO*),

- 2) průměrnou spotřebu oleje dle údajů výrobce, a 3) údaj o zakoupeném množství LTO, resp. množství odčerpaného oleje z nádrže. Stěžovatel ve věci řešené Nejvyšším správním soudem vše uvedené prokázal a šlo pouze o to, že ve spotřebě mohly vznikat drobné odchylky dané například počáteční teplotou směsi a teplotou okolního vzduchu. Spotřeba tak nemohla být stejná každý den, a právě jen to celní úřad stěžovateli vytykal. Podle Nejvyššího správního soudu šlo nicméně o drobnou odchylku, která je nepodstatná a nepředstavuje důvod pro odmítnutí nároku.
51. Žalobce v nyní řešené kauze ale neprokázal ony objektivní vstupní údaje, z nichž by bylo možné relativně spolehlivě spočítat spotřebu, jak soud vysvětlil již výše v části Skutková zjištění. Ve věci řešené Nejvyšším správním soudem bylo možné vyjít z prokázané skutečnosti, kolik směsi stěžovatel potřeboval pro zahřátí přesně určeného množství materiálu. Nyní žalobce používal LTO pro vytápění budovy a zahřívání haly, v níž vyráběl betonové bloky. Někaké přesné množství LTO, jež by bylo pro tyto účely nutné spálit, není možné zjistit. Dále žalobce kupoval souhrnně LTO pro účely Kotelny i Prefy, rysky na nádržích sám vyznačil v poměrně velkém intervalu 125 litrů a zůstatky jen odhadoval. Totéž se týká spotřeby jednotlivých topidel, kdy žalobce zpočátku vycházel z maximální spotřeby, u zařízení v Prefě poté neustále měnil údaje o spotřebě. Mluví-li tedy Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 289/2019-41, o tom, že není nezbytně nutné měřit skutečnou spotřebu s přesností „lékárenských vah“, pak to po žalobci rozhodně nikdo nechtěl. Jak sám v žalobě uvádí, rozdíl mezi uplatněným nárokem a nárokem spočítaným z minimální spotřeby topidel činí desítky procent. V případě Kotelny dokonce více než polovinu. O drobné odchylky proto v této věci rozhodně nejde. Problém je jednoduše v tom, že žalobce nevedl řádně průběžnou evidenci spotřebovaných LTO a svou liknavost se pak snažil zpětně dohnat různými dodatečnými odhady, při nichž však postupoval ohledně vstupních hodnot značně nekonzistentně a jejich výsledky tudíž působí nespolehlivě a nevěrohodně.
52. Soud ani nepřisvědčil námitce žalobce, že je spotřebu možné stanovit v jakémisi minimálním rozsahu, který vyplývá z minimální spotřeby topidel. V případech daní, které je nutné v každém případě nějak stanovit (např. daň z příjmů či daň z přidané hodnoty), obsahuje daňový řád institut pomůcek (§ 98 daňového řádu). Jde o kvalifikovaný odhad výše daně a správce daně jej může využít v situaci, kdy rozhoduje ve stavu důkazní nouze. Pro oblast vrácení spotřební daně to však Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku č. j. 5 Afs 182/2021-25 vylučuje.
53. Proto je na místě odepřít žalobcův nárok úplně, jakkoliv je přijaté řešení tvrdé a z pohledu žalobce se může zdát, že jde o řešení nespravedlivé. Zákon o spotřebních daních nabízí poplatníkům daně zvýhodnění v podobě vrácení daně z minerálních olejů použitých na určité činnosti (výroba tepla, zemědělská prvovýroba). Minimem, které musí osoba uplatňující takový nárok splnit, je předložit skutečnou evidenci o množství spotřebovaného oleje. Nejde o stanovení nějaké nespelnitelné podmínky, která má být byrokratickou překážkou uplatňovaného nároku. Vrácení daně je vyžadováno vždy až *ex post*, kdy je již olej spotřebován. Kontrola provedená celním úřadem na místě může přinést pouze omezené informace (zda se topidla na místě vůbec nachází, o jaký provoz se jedná apod.) a spotřeba olejů vychází jen z předložených podkladů. Proto je tak důležité, aby byly v pořádku.
54. V obdobné věci lze též citovat z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 25. 1. 2024, č. j. 62 Af 50/2021-55, v němž se soud zabýval nárokem na vrácení daně z LTO

spotřebovaných na výrobu tepla, a dospěl k následujícímu závěru: Argumentuje-li žalobce tak, že celní úřad mohl k výpočtu skutečné spotřeby použít koeficient 1,052 (maximální spotřeba vypočítaná správcem daně – pozn. krajského soudu) a skutečnou spotřebu tzv. dopočítat, pak k tomu zdejší soud uvádí, že jestliže byla zpochybněna žalobcem předložená evidence jako taková (včetně vstupních údajů), pak ani použití správného koeficientu by neprokázalo skutečnou spotřebu LTO pro výrobu tepla; prokázání skutečné spotřeby tepla není na celním úřadu jakožto správci daně.

Ani ostatní námitky nejsou důvodné

55. Žalobce zdůraznil, že postupem celního úřadu došlo k zásahu do jeho legitimního očekávání. Evidenci LTO vedl stejným způsobem dlouhé roky a výtky přišly až nyní spolu se 100% odmítnutím nároku. Žalobce nicméně sám ve své argumentaci nabízí odpověď. Konkludentní vyměření daně, tedy vyměření ve výši tvrzené daňovým subjektem, legitimní očekávání ve správnost evidence nezakládá. Otázkou správní praxe zakládající legitimní očekávání se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, č. 1915/2009 Sb. NSS, kdy uzavřel, že „*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.*“ Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 1. 2022, č. j. 1 Afs 306/2021-35 (srov. bod 32), k obdobné situaci doplnil, že: „*Daňový subjekt má podle § 135 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, povinnost sám v řádném daňovém přiznání tvrdit a uvést správné údaje rozhodné pro stanovení daně. Na základě tvrzení daňového subjektu poté správce daně konkludentně vyměří daň, nemá-li o její výši pochybnosti. Při konkludentním vyměření správce daně žádným způsobem nezkoumá, nehodnotí a neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu.*“
56. Konkludentní vyměření daně proto legitimní očekávání nezakládá. Odpovědnost za konkludentní vyměření daně měl především žalobce, který měl ve svých přiznáních uvádět přesné a bezchybné údaje. To, že jej na vadnost postupu upozornil celní úřad se zpožděním, nemá za následek nezákonnost jeho postupu. V opačném případě by byly na orgány daňové správy kladeny nereálné požadavky, aby chybu daňového subjektu zachytily vždy už v prvním zdaňovacím období, a pokud nikoliv, vytvořily by tím ustálenou praxi na straně své a legitimní očekávání na straně daňových subjektů.
57. Dále podle žalobce nezohlednil žalovaný jeho ekonomickou činnost. Na podporu své argumentace žalobce odkazuje na již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 289/2019-41, jímž se krajský soud již výše zabýval. Nad rámec dříve řečeného lze dodat, že Nejvyšší správní soud v označeném rozsudku (bod 56) zmiňuje, že nelze odhlédnout od ekonomické činnosti žalobce, kdy LTO využívá ke specifické činnosti, při níž náklady na LTO jsou nesrovnatelně nižší ve vztahu k ostatním surovinám. A dodal, že nejde o položku, kterou je nutné měřit s přesností „lékárenských vah“. Jak soud vysvětlil, žalobce využíval LTO pouze k vytápění. V jeho případě proto nejde o žádnou specifickou ekonomickou činnost, kterou je nutné brát v potaz. Naopak. Žalovaný správně poukázal na to, že žalobce podniká také v oblasti silniční motorové dopravy a existovala proto možnost, že byl LTO spotřebován i jiným způsobem (srov. bod 52 již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 240/2016-71).

58. Soud nepřisvědčil ani žalobcově námitce o účelu zákona a formalistickém přístupu celního úřadu. Jak soud vysvětlil výše, souzený nárok na vrácení daně je určitá výhoda poskytovaná státem některým subjektům. Vrácení daně není pouze nárokem žalobce, ale má s tím spojené povinnosti. Minimum je, aby prokázal, kolik LTO skutečně spotřeboval a za jaké množství tedy žádá vrácení daně. Už jen proto, že existuje velký potenciál daňových úniků, pokud by měla evidenční povinnost spotřebovaného LTO být pouze formální a celní úřad by na její kontrolu rezignoval. Kladení nepřiměřených požadavků na daňové subjekty, které by z daňové výhody učinily neúnosnou přítěž, jistě není žádoucí. Žalobce si nicméně musí uvědomit, že v řízení předložil dvě rozporné evidence, jejichž primárním účelem má být prokázání skutečné spotřeby LTO. Mají tedy být věrohodně sestavené. Poté navrhl (poprvé až v žalobě), aby se spotřeba dopočítala z minimální spotřeby přístrojů. Již z toho je patrné, že žalobcův nárok nevychází z prokázané skutečné spotřeby.
59. Soud na závěr shrnuje, že žalobce předložil postupně dvě evidence, obě založené na pouhých odhadech a co do vstupních údajů vzájemně rozporné, přičemž se dožadoval matematického výpočtu spotřeby s tím, že skutečnou spotřebu prokázat nemůže. Právní úprava a judikatura vyžadují prokázání skutečné spotřeby LTO využitých pro vytápění. P. Proto soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V. Náklady řízení

60. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu těch nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který úspěch ve věci neměl. Žalobce před soudem neuspěl (soud žalobu zamítl jako nedůvodnou), proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu by jinak – jakožto úspěšnému účastníkovi řízení – právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu mu je však nelze přiznat, neboť nepřesahují rámec jeho běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 30. 4. 2025

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu