



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobce: **Beton Union Plzeň s. r. o.**, IČ 25225979, Emilova 1228/9, 301 00 Plzeň,
zastoupeného JUDr. Ing. Vojtěchem Levorou, advokátem, Slovanská
třída 982/136, 326 00 Plzeň,

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**, IČ 71214011, Budějovická 1387/7, 140 00
Praha 4,

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 12. 2023, č.j. 34594-2/2023-900000-316,
a ze dne 9. 2. 2024, č.j. 9331/2024-900000-319,

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 13. 12. 2023, č.j. 34594-2/2023-900000-316, se zamítá.
- II. Žaloba proti rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 9. 2. 2024, č.j. 9331/2024-900000-319, se zamítá.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Rozhodnutím Celního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 7. 6. 2023, č.j. 118386/2023-600000-31(dále jen „dodatečný platební výměr I“), byl podle § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), žalobci doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZoSD“ nebo „zákon o spotřebních daních“), za zdaňovací období leden 2021 ve výši 32 990 Kč.
Rozhodnutím celního úřadu ze dne 7. 6. 2023, č.j. 118427/2023-600000-31 (dále jen „dodatečný platební výměr II“), byl podle § 143 daňového řádu žalobci doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 ZoSD za zdaňovací období únor 2021 ve výši 30 806 Kč.
Rozhodnutím celního úřadu ze dne 7. 6. 2023, č.j. 118442/2023-600000-31 (dále jen „dodatečný platební výměr III“), byl podle § 143 daňového řádu žalobci doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 ZoSD za zdaňovací období březen 2021 ve výši 20 148 Kč.
Rozhodnutím celního úřadu ze dne 7. 6. 2023, č.j. 118448/2023-600000-31 (dále jen „dodatečný platební výměr IV“), byl podle § 143 daňového řádu žalobci doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 ZoSD za zdaňovací období duben 2021 ve výši 2 420 Kč.
Rozhodnutím celního úřadu ze dne 7. 6. 2023, č.j. 118465/2023-600000-31 (dále jen „dodatečný platební výměr V“), byl podle § 143 daňového řádu žalobci doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 ZoSD za zdaňovací období listopad 2021 ve výši 13 610 Kč.
Rozhodnutím celního úřadu ze dne 7. 6. 2023, č.j. 118474/2023-600000-31 (dále jen „dodatečný platební výměr VI“), byl podle § 143 daňového řádu žalobci doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 ZoSD za zdaňovací období prosinec 2021 ve výši 21 193 Kč.
2. K žalobcovu odvolání byla rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 12. 2023, č.j. 34594-2/2023-900000-316 (dále jen „napadené rozhodnutí I“), podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu s přihlédnutím k zákonu o spotřebních daních a k vyhlášce Ministerstva financí 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, ve znění vyhlášky č. 277/2005 Sb. (dále jen „vyhláška MF č. 413/2003 Sb.“), žalobcova odvolání zamítnuta a dodatečné platební výměry I – VI byly potvrzeny.
3. Žalobou ze dne 31. 1. 2024, Krajskému soudu v Plzni doručenu téhož dne a zaevidovanou pod sp. zn. 77 Af 1/2024, se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí I.
4. Rozhodnutím celního úřadu ze dne 6. 9. 2023, č.j. 176651/2023-600000-31 (dále jen „dodatečný platební výměr VII“), byl podle § 143 daňového řádu žalobci doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 ZoSD za zdaňovací období

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

leden 2022 ve výši 30 704 Kč.

Rozhodnutím celního úřadu ze dne 6. 9. 2023, č.j. 176657/2023-600000-31 (dále jen „dodatečný platební výměr VIII“), byl podle § 143 daňového řádu žalobci doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 ZoSD za zdaňovací období únor 2022 ve výši 21 779 Kč.

Rozhodnutím celního úřadu ze dne 6. 9. 2023, č.j. 176658/2023-600000-31 (dále jen „dodatečný platební výměr IX“), byl podle § 143 daňového řádu žalobci doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 ZoSD za zdaňovací období březen 2022 ve výši 19 287 Kč.

Rozhodnutím celního úřadu ze dne 6. 9. 2023, č.j. 176674/2023-600000-31 (dále jen „dodatečný platební výměr X“), byl podle § 143 daňového řádu žalobci doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 ZoSD za zdaňovací období duben 2022 ve výši 14 286 Kč.

Rozhodnutím celního úřadu ze dne 6. 9. 2023, č.j. 176676/2023-600000-31 (dále jen „dodatečný platební výměr XI“), byl podle § 143 daňového řádu žalobci doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 ZoSD za zdaňovací období listopad 2022 ve výši 11 452 Kč.

Rozhodnutím celního úřadu ze dne 6. 9. 2023, č.j. 176700/2023-600000-31 (dále jen „dodatečný platební výměr XII“), byl podle § 143 daňového řádu žalobci doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 ZoSD za zdaňovací období prosinec 2022 ve výši 30 859 Kč.

Rozhodnutím celního úřadu ze dne 6. 9. 2023, č.j. 176701/2023-600000-31 (dále jen „dodatečný platební výměr XIII“), byl podle § 143 daňového řádu žalobci doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 ZoSD za zdaňovací období leden 2023 ve výši 11 062 Kč.

Rozhodnutím celního úřadu ze dne 6. 9. 2023, č.j. 176702/2023-600000-31 (dále jen „dodatečný platební výměr XIV“), byl podle § 143 daňového řádu žalobci doměřen snížený nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů dle § 56 ZoSD za zdaňovací období únor 2023 ve výši 12 846 Kč.

5. K žalobcovu odvolání byla rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 2. 2024, č.j. 9331/2024-900000-319 (dále jen „napadené rozhodnutí II“), podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu s přihlédnutím k zákonu o spotřebních daních a k vyhlášce MF č. 413/2003 Sb. žalobcova odvolání zamítnuta a dodatečné platební výměry VII – XIV byly potvrzeny.
6. Žalobou ze dne 20. 2. 2024, Krajskému soudu v Plzni doručenu dne 6. 3. 2024 a zaevidovanou pod sp. zn. 57 Af 4/2024, se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí II.
7. Usnesením soudu ze dne 13. 3. 2025, č.j. 57 Af 4/2024-77, byly žaloby spojeny ke společnému projednání a jsou nadále vedeny pod sp. zn. 77 Af 1/2024.
8. Spotřební daň z minerálních olejů byla v rozhodném období upravena zákonem o spotřebních daních. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, upravuje daňový řád.

[II] Žaloby

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

9. Žalobce v obou podaných žalobách uvedl takřka totožné žalobní námítky.
10. Důvodem vydání všech dodatečných výměrů byla podle celního úřadu skutečnost, že žalobce nesprávně a neprůkazně vedl evidenci spotřebovaných topných olejů.
11. Žalobce tvrdil, že byl poškozen dodatečnými platebními výměry a zaplacením částek vyčíslených v jednotlivých výměrech mu vznikla neprávem škoda. Tím, že žalovaný potvrdil napadené dodatečné výměry, stvrdil jejich nezákonnost.
12. Úvahy správních orgánů obou stupňů o tom, že si žalobce za jednotlivé měsíce neoprávněně uplatnil nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, jsou zcela zjevně nesprávné, neboť tvrzení, že žalobce neprokázal dostatečně vedenou evidenci, a to zejména z důvodu chybného měření, je zcela mimo realitu. Správní orgány shodně popřely skutečnost, že na odpovědných pracovnících žalobce bylo ze strany správních orgánů požadováno, aby evidence průtokoměrem byla vedena v litrech s tím, že jiné měření se neuznává. Ke shora uvedenému, jak je vysvětleno níže, chybí zákonné zmocnění. Shora uvedené tvrzení žalobce bylo možno prokázat navrženými svědky, ale vyslechnout je, se nehodilo.
13. Na jednotlivých odběrných místech byla léta používána stejná metoda měření, a to měření pomocí tyče s tím, že obsluha dostala od žalobce jasný přepočítaný počet cm/l. Na samotném měření měl zájem i žalobce, neboť musel doplňovat topný olej a podle spotřeby jej objednávat.
14. Výpočet spotřeby je jednoduchý pomocí trojčlenky. Tvrzení celního úřadu ohledně nepřesností u zaoblených rohů nádrže je přesně to, čemu se říká „účel světí prostředky“, aneb „najdeme si cokoli i nesmysl, jen abychom mohli vybrat daň“. Jiná interpretace není možná.
15. Každé měření, byť by bylo měřeno průtokoměry v litrech, jak vyžadují správní orgány, je provázeno určitou chybou. Chyba měření je rozdíl mezi skutečnou hodnotou měřené veličiny a hodnotou zjištěnou měřením. Každé měření je tedy zatíženo určitou chybou a ke správné hodnotě se pouze přibližuje. Během měření se uplatňují vlivy, které se projeví odchylkou mezi skutečnou a naměřenou hodnotou reálně měřené veličiny. Z těchto výsledných údajů (informací) se získají informace o spolehlivosti měření. Lze vyvodit obecnou platnost závěrů vyvozených z měření a lze je aplikovat na jiné obdobné děje nebo lze najít obecnou závislost. Vzhledem k použitým metodám měření jsou chyby měření sice větší než jeden litr, avšak vzhledem ke konstantně použitým metodám jsou i tyto odchylky stále (jak v plusech, tak minusech). O tom svědčí i množství spotřebovaného topného oleje. Kdyby byly odchylky ve smyslu naměřené spotřeby trvale nižší, než je faktická spotřeba, pak by se olej musel v nádržích kumulovat a následující rok by spotřeba topného oleje byla menší. Kdyby odchylky ve smyslu naměřené spotřeby byly trvale vyšší, než je faktická spotřeba, musel by olej v nádržích scházet, resp. by v následujícím roce byla vykázána vyšší spotřeba.
16. Není tedy pochyb o tom, že je možné korigovat chybu měřením s menším rozlišením měřícího přístroje. Otázka zní, zda je toto pro praxi v čase zásadní. Skutečná měsíční odchylka tedy může být rozdíl mezi vykázanou spotřebou a zůstatkem v nádržích.
17. Oba správní orgány neměly pochyb, že množství spotřebovaného oleje bylo každý měsíc evidováno. To, že praxi žalobce nepovažuje správní orgán za dostačující, nemá v zákoně opodstatnění.
18. O evidenci spotřeby topného oleje jednoznačně svědčí jednak evidenční listy vedené za měsíční období, jednak evidence spotřebovaného oleje dle jednotlivých betonárek a

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

rekapitulace celkové spotřeby podle jednotlivých provozoven. Argument žalovaného, že není vedena dostatečná evidence, je zavádějící. I kdyby byla spotřeba měřena průtokoměry s rozlišením jednoho litru, jak správní orgány od žalobce vyžadovaly, pak při praxi celního úřadu nemusí být měsíční odečet dostačující, pokud si je sám orgán nepřijde zkontrolovat.

19. Zákon o spotřebních daních ani vyhláška MF č. 413/2003 Sb. nestanoví konkrétní způsob, jakým má být množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje měřeno a evidováno. Žalobce doložil jak množství nakoupeného oleje, tak i jeho spotřebu. Tuto situaci opakovaně řešil Nejvyšší správní soud, např. v rozsudku č.j. 1 Afs 289/2019-41. Tento rozsudek byl celním úřadem záměrně opomíjen.
20. V případě napadeného rozhodnutí II žalobce doplnil procesní námitku v tom smyslu, že správní řízení o dodatečných platebních výměrech VII – XIV nebylo vůbec zahájeno.
21. Řízení je zahájeno dnem, kdy správní orgán zahájení řízení oznámí účastníkovi, do jehož práv a povinností nebo právního postavení rozhodnutí zasáhne. Oznámení musí obsahovat označení správního orgánu, předmět řízení, jméno, příjmení, funkci nebo služební číslo a podpis oprávněné úřední osoby. Celní úřad vydal rozhodnutí, aniž by samotné řízení zahájil. Žalovanému zřejmě tato skutečnost nevadila, neboť jediným cílem obou správních orgánů je za každou cenu jednak inkasovat a jednak upevňovat svoji autoritu.
22. Žalobce shrnul uplatněné námitky následovně. Žalovaný nepopřel, že by byl topný olej použit jinak než k ohřevu písků a dalších komponent do betonových směsí a že by žalobce nebyl řádným uživatelem dle § 3 odst. 1 písm. e) zákona o spotřebních daních (npor. Bc. M. H. prohlásil před Ing. J. S. a Ing. L. F., že není pochyb o tom, že topný olej byl spotřebován k danému účelu). Výslech navržených svědků, aby toto potvrdili, ovšem připuštěn nebyl. Přesto se řádná spotřeba neuznává, resp. se tváří, jako kdyby k žádné spotřebě nedošlo. Neprovedení navržených důkazů bylo zjevně účelové s cílem nedobrat se k pravdivému zjištění.
23. Je třeba zdůraznit, že kontrola se provádí za účelem, zda nakoupené množství topného oleje bylo spotřebováno v souladu se svým účelem, resp. zda vypočítaná výše nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů, sloužilo ke skutečné spotřebě těchto olejů pro výrobu tepla. Je zjevné, že topný olej byl použit výhradně pro technologické účely, tj. pro výrobu tepla, kterým se nahřívají jednotlivé komponenty pro výrobu betonu (písek a frakce kameniva). Konečně, o spotřebě pro daný účel (i když nepřímo) svědčí i termíny jeho použití (konkrétní měsíce a klima v těchto měsících), což bylo pracovníkům celního úřadu prokázáno na místě samém (spotřeba v jednotlivých dnech korespondovala s konkrétním počasím).
24. Celní úřad tedy nemohl na základě výše uvedeného vyhodnotit důkazy ve všech jejich souvislostech a v souvislosti s účelem zákona [§ 1 odst. e) sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji]. Správce daně se rovněž neřídil ani citovaným rozsudkem č.j. 1 Afs 289/2019-41. Naopak se zdá, že jediným zájmem je (bez ohledu na faktický stav) poškodit žalobce nedůvodným vybráním daně.
25. Úvaha správce daně se jeví jako absolutní formalismus bez vnitřní náplně, bez logiky a vůle cokoli pochopit, nebo spíše chtít pochopit. Dodatečné výměry jsou postaveny na subjektivním vyhodnocení zaměstnanců celního úřadu. Toto vyhodnocení je nesprávné a účelové s cílem za každou cenu vybrat daň. Kdyby celní úřad vyhodnotil důkazy ve všech jejich souvislostech a v souvislosti s účelem zákona [§ 1 odst. e) sledování nakládání se zvláštními minerálními oleji], pak by musel dojít k opačnému názoru. Žalovaný se jako

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

odvolací orgán se závěry celního úřadu zcela bezvýhradně ztotožnil, čímž potvrdil nezákonnost napadených rozhodnutí.

[III] Vyjádření žalovaného

26. Žalovaný se k žalobám vyjádřil v podáních ze dne 11. 3. 2024 a ze dne 3. 4. 2024, v nichž plně odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí, kde objasňoval důvody pro jejich vydání a vypořádával žalobcovy námitky, které byly obdobné žalobním námitkám. Žalovaný byl přesvědčen, že se v napadených rozhodnutích dostatečně vypořádal s žalobcovou argumentací, včetně odkazů na judikaturu, o kterou se opíral.
27. Žalobce poprvé v žalobě (ze dne 20. 2. 2024) vytkl celnímu úřadu, potažmo žalovanému, že řízení (správní) o dodatečných platebních výměrech nebylo vůbec zahájeno a na podporu svého tvrzení citoval, nikoliv doslovně, § 46 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů. Žalovaný uvedl, že mu není jasné, z jakého důvodu žalobce tuto námitku uplatnil. Právní úprava obsažená ve správním řádu v žádném případě nedopadá na projednávaný případ, jelikož se nejedná o správní řízení, ale o řízení daňové. Daňový řád v § 262 použití správního řádu při správě daní přímo vylučuje. Stejně tak nelze přijmout za správné tvrzení, že (daňové) řízení o dodatečných platebních výměrech nebylo zahájeno. Doměřovací řízení byla zahájena podle § 145 odst. 2 a 4 daňového řádu, a to uplynutím 25 denní lhůty ode dne doručení výzev k podání dodatečného daňového přiznání na spotřební daň z minerálních olejů podle zákona o spotřebních daních za zdaňovací období leden až duben 2022, listopad a prosinec 2022 a leden a únor 2023 (č.j. 135584/2023-600000-31, č.j. 135587/2023-600000-31, č.j. 135592/2023-600000-31, č.j. 135596/2023-600000-31, č.j. 135600/2023-600000-31, č.j. 135608/2023-600000-31 a č.j. 135610/2023-600000-31). Všechny výzvy byly doručeny prostřednictvím datové schránky právního zástupce žalobce dne 10. 7. 2023 a bylo na ně reagováno e-mailovým podáním, doručeným dne 21. 7. 2023 celnímu úřadu. V závěru této reakce byla věta: „Z výše uvedeného vyplývá, že můj klient nebude žádná dodatečná daňová přiznání podávat.“ Napadená rozhodnutí byla tedy celním úřadem vydána až po okamžiku zahájení řízení (dne 5. 8. 2023) dne 6. 9. 2023.
28. Žalovaný ve vyjádření k žalobám stejně jako v napadených rozhodnutích podrobně popsal postupy žalobce při zjišťování spotřeby topného oleje na jednotlivých jeho provozovnách. Žalovaný byl přesvědčen, že žalobce neprokázal svoji skutečnou spotřebu, neboť skutečná spotřeba může být prokázána jedině v případě, je-li evidence vedena věrohodně a správně. Jedinou podmínkou není to, aby byla vedena formálně správně, ale musí být vedena i materiálně správně. Je tedy nutné, aby správce daně byl schopen z poskytnutých podkladů ověřit, že spotřebované množství v litrech bylo stanoveno správně. V projednávaném případě toto splněno nebylo, neboť ve dvou případech v provozovnách Tachov a Rokycany byla spotřeba pouze odhadována dle odečtu z orientačních měřáků a v provozovně Plzeň-Zátiší byla spotřeba zjišťována za pomoci žalobcem stanoveného koeficientu bez převodní tabulky výrobce nádrží a bez poskytnutí údajů, jak k danému koeficientu dospěl.
29. Žalovaný dále konstatoval, že je na volbě daňového subjektu, jakou metodu měření skutečné spotřeby použije. Vzhledem ke skutečnosti, že však správná evidence spotřebovaného množství minerálních olejů je pro vznik nároku na vrácení spotřební daně stěžejní, musí se jednat o takovou metodu měření a evidence skutečné spotřeby, která umožní daňovému subjektu unést důkazní břemeno, jež na něm leží. Pokud žalobce využíval ke zjištění skutečné spotřeby nepřímou metodu, tedy kvalifikovaný výpočet, musí být tento výpočet proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů, což v případě provozovny Plzeň-Zátiší, nenastalo (k tomu více, včetně použité judikatury, na str. 11 až 13

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

napadeného rozhodnutí). Navíc i společná evidence za 4 nepropojené nádrže nestejného tvaru a objemu (u provozní nádrže) by neumožňovala zpětně dopočítat výšku hladiny v centimetrech, a ověřit tak správnost žalobcem uváděných údajů o spotřebě v litrech. Zjišťování spotřeby odhadem (byť z části za použití měřícího zařízení), jak tomu bylo v provozovně Rokycany a Tachov, pak za metodu zjištění skutečné spotřeby, způsobilou unést důkazní břemeno žalobce, nelze považovat vůbec.

30. Na podkladě výše uvedeného žalovaný navrhl, aby byly žaloby zamítnuty.
31. Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného replikou ze dne 4. 4. 2024, k níž se žalovaný vyjádřil v podání ze dne 24. 4. 2024. V žádném z těchto podání nebyly sneseny další (nové) argumenty.

[IV] Posouzení věci

32. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
33. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
34. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
35. Soud rozhodl o věci samé bez jednání, neboť s tím ve smyslu § 51 odst. 1 věty první s. ř. s. obě zúčastněné strany souhlasily.
36. Žaloby nejsou důvodné.
37. Podle § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních se nárok na vrácení daně prokazuje dokladem o prodeji a evidencí o nákupu a spotřebě vedenou kupujícím. V případě, kdy právnické a fyzické osoby použijí pro výrobu tepla topné oleje, které samy vyrobily nebo obarvily a označovaly v daňovém skladu, prokazuje se nárok na vrácení daně interním dokladem.
38. Podle § 56 odst. 12 zákona o spotřebních daních, prováděcí právní předpis stanoví způsob výpočtu uplatňovaného nároku na vrácení daně a způsob a podmínky vedení evidence o nákupu a spotřebě topných olejů podle odstavců 7 až 9.
39. Podle § 2 věty odst. 1 věty první vyhlášky MF č. 413/2003 Sb., 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.
40. Podle § 1 vyhlášky MF č. 413/2003 Sb. se nárok na vrácení spotřební daně (dále jen „daň“) zaplacené v cenách některých minerálních olejů (dále jen „topné oleje“) uplatňuje v daňovém přiznání (§ 56 odst. 10 zákona) částkou vypočtenou vynásobením sazby daně snížené o 660,- Kč/1000 l množstvím topných olejů prokazatelně použitých pro výrobu tepla za zdaňovací období (§ 17 zákona) v 1000 litrech, přičemž toto množství se zaokrouhluje na tři desetinná místa.
41. Podstatou projednávané věci je otázka, zda žalobce jako daňový subjekt uplatňující nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů spotřebovaných na výrobu tepla ve smyslu § 56 zákona o spotřebních daních unesl v konkrétní věci důkazní břemeno ohledně prokázání skutečné spotřeby LTO k výrobě tepla podle § 2 odst. 1 vyhlášky MF č. 413/2003 Sb.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

42. Ohledně prokazování skutečné spotřeby LTO pro účely žádosti o vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních již existuje judikatura správních soudů. Z ní plyne, že zákon o spotřebních daních ani vyhláška MF č. 413/2003 Sb., která stanovuje způsob a podmínky vedení evidence o spotřebě LTO (srov. § 56 odst. 12 zákona o spotřebních daních), nezakazují měřit spotřebu LTO nepřímou metodou. Nemůže se však jednat o libovolný a nijak nepodložený odhad spotřeby. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 3. 2021, č.j. 1 Afs 289/2019-41, *„množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje pro výrobu tepla podle § 56 zákona o spotřebních daních a § 2 odst. 1 vyhlášky [MF] lze prokázat rovněž kvalifikovaným výpočtem, je-li proveden na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů.“*
43. Mezi stranami nebylo sporu o tom, že pro vznik nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů je třeba kumulativně splnit několik podmínek - nakoupit minerální oleje, které musí být označovány a obarveny, za cenu včetně spotřební daně, přičemž takové minerální oleje musí být prokazatelně použity pro výrobu tepla a spotřebu musí uskutečnit stejná osoba, která tyto oleje nakoupila. Rovněž nebylo pochyb o tom, že tvrdí-li daňový subjekt v daňovém přiznání nárok na vrácení spotřební daně, pak musí onen nárok prokázat, neboť nese důkazní břemeno ve vztahu ke svému tvrzení.
44. Soud se ztotožnil se závěrem žalovaného o tom, že pro prokázání nároku na vrácení daně je nezbytné, aby *„daňový subjekt vedl bezvadnou a ke každému jednotlivému konkrétnímu zařízení se vztahující evidenci skutečné vlastní spotřeby minerálního oleje pro výrobu tepla dle zákona o spotřebních daních“*, když *„tato evidence musí především bez jakýchkoliv pochybností prokazovat konkrétní měřené množství minerálního oleje, které v daném zdaňovacím období bylo skutečně spotřebováno pro výrobu tepla v konkrétním zařízení na výrobu tepla. Tyto evidence jsou základem prokazované výše nároku na vrácení spotřební daně uplatňovaného daňovým subjektem v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období.“*
45. Žalobce předně tvrdil, že správní orgány obou stupňů shodně popírají, že z jejich strany bylo *„na odpovědných pracovnících žalobkyně požadováno, aby evidence průtokoměrem byla vedena v litrech s tím, že jiné měření se neuznává.“*
46. Soud stran této námitky připomíná, že přezkum rozhodnutí ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s. je přezkumem obsahu rozhodnutí správních orgánů a řízení, které jeho vydání předcházelo. Prizmatem řečeného je tedy rozhodující, že žalovaný v napadeném rozhodnutí vyjevil následující: *„Pokud daňový subjekt dodrží účel zákona o spotřebních daních (průkazný výsledek měření, resp. průkazná evidence spotřeby topného oleje pro výrobu tepla), může užít k prokazatelnému měření spotřebovaného topného oleje pro výrobu tepla v topném zařízení různé měřicí systémy, tj. jak různé druhy průtokoměrů měřící dostatečně přesně spotřebu topného oleje v litrech, tak i např. dostatečně přesný hladinoměr měřící hladinu topného oleje v nádrži v cm, ve spojení s relevantní nádrží a dostatečně přesnou litrovací tabulkou výrobce nádrže umožňující převod centimetrů na litry.“*
47. V souzené věci tak nemůže být pochyb o tom, že správní orgány připustily ohledně prokazatelnosti měření spotřebovaného topného oleje pro výrobu tepla v topném zařízení různé měřicí systémy. Bazírovaly ovšem, a to zcela správně, na maximální možné přesnosti zvoleného způsobu měření. Žalobce, který ani nespécifikoval, kdy a kde měl ze strany správních orgán zaznít kategorický požadavek ohledně nezbytnosti *„evidence průtokoměrem v litrech s tím, že jiné měření se neuznává“*, však právě s onou maximální možnou přesností měření nesouhlasil. A to bylo jádrem sporu.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

48. Žalobce má pravdu v tom, že „zákon o spotřebních daních ani vyhláška č. 413/2003 Sb. nestanoví konkrétní způsob, jakým má být množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje měřeno a evidováno.“ Žalovaný je téhož názoru, když v napadených rozhodnutích uvedl, že „zákon o spotřebních daních ani vyhláška MF nestanoví konkrétní způsob, jakým má být množství skutečně spotřebovaného minerálního oleje měřeno a evidováno.“ Zdůraznil ovšem, že „určení množství skutečně spotřebovaných topných olejů je zásadní pro správné stanovení výše vrácené spotřební daně, která se přímo odvíjí od množství spotřebovaných topných olejů v litrech, a s ohledem na tuto skutečnost je také množství spotřebovaných topných olejů nutno zjišťovat (měřit) způsobem, který nepřipouští důvodné pochybnosti o vykazované skutečné spotřebě.“
49. V souzené věci se jednalo o tři žalobcovy provozovny, a to v Plzni-Zátiší, Rokycanech a Tachově. Bylo možné přitakat závěrům správních orgánů o tom, že důkazní břemeno tížilo žalobce, který měl uspokojivě podložit tvrzené výsledky měření.
50. Žalovaný ve vztahu k provozovně v Plzni-Zátiší shrnul, že se tam stav topného oleje zjišťoval jednou týdně pomocí metru s přesností na centimetry, a to ve třech vzájemně nepropojených nádržích nepravidelného tvaru v podzemním skladovacím prostoru a v provozní nádrži umístěné u kotle. Žalobce takto změřené stavy hladiny topného oleje v centimetrech neevidoval v žádné, ani pomocné evidenci. Změřená hladina byla následně přepočítána na litry podle žalobcem stanoveného přepočítávacího koeficientu, když žalobce nedisponoval žádnou oficiální převodní tabulkou, pomocí které by bylo možno provést přepočet naměřených hodnot v centimetrech na vykazované litry. Hodnota stavu topného oleje v litrech byla poté zaznamenána do sloupce „zůstatek“ v evidenci „Spotřeba LTO – Zátiší“.
51. Žalovaný správně akcentoval, že i když právní předpisy (stanovující nárok podle evidence o skutečné spotřebě) pojem skutečná spotřeba, resp. její výpočet nevykládají, lze dovodit, že je míněna přesně zjištěná spotřeba, nikoliv spotřeba odhadnutá či orientačně stanovená. Jistě, není vyžadována absolutní přesnost měření, ale je nezbytné, aby případný kvalifikovaný výpočet byl učiněn na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů. Pokud žalobce v provozovně v Plzni-Zátiší používal topné zařízení s nádrží nevybavenou měřicím zařízením a spotřebu zjišťoval alternativním způsobem pomocí měření výšek hladin metrem v nádržích, pak byla naměřená výška hladiny v metrických hodnotách jedinou žalobcem naměřenou hodnotou. Ostatní hodnoty byly žalobcem pouze dopočítané, a to na základě jím stanoveného koeficientu, nikoliv za použití přesné tabulky výrobce nádrže umožňující převod centimetrů na litry. Zároveň byla evidence vedena společně pro všechny tři nepropojené nádrže nepravidelného tvaru i pro pomocnou provozní nádrž, a nebylo tak možno zpětně ověřit, jaký byl stav topného oleje v jednotlivých nádržích.
52. Soud nespatřuje ničeho nesprávného na požadavku žalovaného, aby evidence spotřeby jakožto klíčový důkazní prostředek, byla vedena v litrech shodně jako uplatňovaný nárok v daňovém přiznání. Pokud je však měřena jiná veličina (v žalobcově případě výšky hladin v nádrži v centimetrech), která ohledně výpočtu spotřeby může logicky generovat i různou míru nepřesnosti, záleží pak především na přesnosti převodní tabulky výrobce nádrže a způsobu jejího užití daňovým subjektem. Správce daně musí mít možnost vykázané, dopočítané a převedené údaje spotřeby topných olejů v daňovém přiznání a evidenci spotřeby v litrech verifikovat pomocí ověření způsobu převedení a výpočtu konečných údajů z původních naměřených vstupních údajů v centimetrech pomocí tabulky výrobce nádrže.
53. Soud, shodně jako správní orgány, považuje za rozhodující, že v případě plzeňské provozovny nebyla převodní (litrovací) tabulka výrobce nádrže použita a žalobce nikterak

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

nekonkretizoval, jakým způsobem stanovil použitý přepočítávací koeficient (z jakých údajů vycházel, jak zohlednil nepravidelnost nádrží atd.).

54. Žalovaný v té souvislosti rovněž přílehavě odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2023, č.j. 1 Afs 31/2022-67. Kasační soud v uvedeném rozsudku nejprve připomněl, že v rozsudku ze dne 16. 6. 2023, č.j. 2 Afs 72/2022-63, potvrdil, že „i v případě, že stěžovatel neevidoval údaj o výšce hladiny v nádrži, bylo možné tuto hodnotu zpětně vypočítat na základě ostatních zaznamenaných ukazatelů (resp. objemu oleje v nádrži a převodního koeficientu 10,57 l/cm). Podílem objemu zůstatku minerálního oleje v nádrži a stěžovatelova koeficientu lze dospět k výšce hladiny, kterou stěžovatel změřil a použil pro svůj výpočet (byť nesprávný – vycházející z domněle pravidelného tvaru nádrže). Na základě zjištění výšky hladiny je pak možné vypočítat množství odebraného minerálního oleje za pomoci převodní tabulky zohledňující nepravidelný tvar skladovací nádrže. Tuto možnost ostatně připustil i žalovaný, jemuž v takovém postupu bránil pouze fakt, že stěžovatel nezaznamenal výšku hladiny v nádrži. ... Ačkoli tedy stěžovatelova evidence spotřebovaného množství LTO při výrobě tepla mohla být přesnější v tom smyslu, že by stěžovatel zaznamenával také údaj o výšce hladiny, neznamena to, že evidencí, kterou vedl, nebyl schopen unést své důkazní břemeno. Stěžovatelovu evidenci nebylo možné označit jako libovolný a nijak nepodložený odhad spotřeby (srov. rozsudek NSS č. j. 1 Afs 289/2019-41, bod 52).“
55. Žalovaný pokračoval, že Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 1 Afs 31/2022-67 zdůraznil, že ve věci sp. zn. 2 Afs 72/2022 svůj závěr vystavěl na třech klíčových skutkových zjištěních - a) daňový subjekt evidoval spotřebu pouze v litrech, b) pro přepočet naměřené výšky na litry použil logický (byť ne zcela přesný) koeficient, a c) nepřesnost výpočtu zapříčiněnou nepravidelností nádoby, v níž je LTO skladován, lze odstranit pomocí převodní tabulky (v daném případě litrovací tabulky výrobce nádrže), kterou stěžovatel správním orgánům poskytl.
56. Žalovaný konstatoval, že v žalobcově věci sice přepočítávací koeficient předložen byl, ale bez bližších údajů k tomu, jakým způsobem byl stanoven. A i když byla měřena každá nádrž zvlášť, evidovány byly dohromady, ačkoliv nebyly propojené. Nebylo tak možné ani předpokládat stejnou výši hladiny, a tedy množství topného oleje. Nadto, čtvrtá nádrž byla úplně jiného objemu. Požadavky uvedených rozhodnutí Nejvyššího správního soudu tak v případě žalobcovy plzeňské provozovny naplněny nebyly.
57. Další kontrolovanou byla provozovna v Rokycanech. Žalovaný zopakoval, že zde „se stav topného oleje zjišťoval tak, že na konci daného zdaňovacího období se z měřáku ‚Schutz‘ umístěného na jedné ze tří vzájemně propojených nádrží odečetla hodnota zůstatku topného oleje v nádrži, na které je měřák umístěný. Jelikož jsou nádrže vzájemně propojené tak, aby tvořily spojitou nádobu (tzn. hladina topného oleje má být ve všech nádržích stejná) vynásobí se odečtená hodnota z měřáku třikrát. Takto vypočtená hodnota odpovídá zůstatku topného oleje ve všech vzájemně propojených nádržích. Spotřeba topného oleje za dané zdaňovací období byla vypočtena tak, že konečný zůstatek topného oleje z předešlého zdaňovacího období (počáteční stav daného zdaňovacího období) se odečte od vypočteného zůstatku topného oleje v nádržích na konci daného zdaňovacího období. Tento údaj o spotřebě topného oleje v daném zdaňovacím období se zaeviduje do ‚Evidence spotřebovaného materiálu – topný olej‘. Takto zjištěná spotřeba topného oleje je následně odvolatelem rozdělena k jednotlivým dnům daného zdaňovacího období. V případě, že je v daném zdaňovacím období proveden závoz topného oleje, je množství zavezeného topného oleje odvolatelem promítnuto do výpočtu spotřeby topného oleje. Délku topení v jednotlivých

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

dnech odvolatel v Evidenci spotřebovaného materiálu – topný olej v kolonce „délka topení nezaznamenal.“

58. Soud (opět shodně se správními orgány) považoval za významná zjištění, že podle získané fotodokumentace nádrží je zřejmé, že pouze jedna z nich je vybavena měřidlem, na kterém jsou označeny rysky s hodnotami 200, 400, 600, 800 a 1000, a rysky, které by mohly odpovídat vždy 50 litrům. Jedná se tedy pouze o orientační měřidlo, kterým však nelze změřit zůstatky (potažmo spotřebu topného oleje) s přesností na jednotky litrů. Je zřejmé (a žalobce to ani nepopíral), že množství topného oleje mezi jednotlivými ryskami lze pouze odhadovat, přičemž následně se toto odhadnuté množství ještě vynásobí třemi.
59. I tu lze proto přitakat závěru, podle kterého *„pokud na uvedeném místě spotřeby skutečně mělo docházet ke zjišťování zůstatkového (potažmo spotřebovaného) množství topného oleje, docházelo tak pouze na základě odhadu, a nikoliv na základě řádného měření, o němž nejsou pochybnosti. (...) není s ohledem na neprůhlednost nádrží zřejmé, zda jediné měřidlo opravdu ukazuje množství stejné po všechny nádrže (např. pokud by nádrže nestály v rovině). Za daného skutkového stavu a s ohledem na podobu měřidla (orientační po 50 litrech; určeno pouze pro jednu nádrž) tedy není možné, aby odvolatel za rozhodná období věrohodně vykazoval počáteční a konečné zůstatky topného oleje, potažmo spotřebu (ze tří nádrží ‚odečtem‘ z jednoho orientačního měřidla). Pochybnosti celního úřadu ve vztahu ke způsobu zjišťování (měření) množství spotřebovaného topného oleje tedy byly zcela namístě, protože měření ‚okometrickým‘ způsobem může být stěží považováno za hodnověrné prokázání skutečné spotřeby.“*
60. Konečně, v provozovně Tachov se stav topného oleje zjišťoval tak, že spotřeba byla odečítána jednou měsíčně v litrech z měřáků „Roth“ umístěných na nádržích. Odečtená hodnota (rozdíl mezi počátečním zůstatkem a zůstatkem odečteným z měřáku) byla následně rozpočítána do jednotlivých dní a tyto údaje byly zaneseny do evidence „Spotřeba LTO-Tachov“. Žalobce tvrdil, že je schopen určit třetinu a polovinu minimálního úseku stupnice měřáku (stupnice měřáku členěna po 100 litrech) a takto se odečítala hodnota stavu hladiny topného oleje v obou nádržích, kde mají být stejné hodnoty.
61. I v tomto případě dospěly správní orgány k akceptovatelnému závěru, že (podobně, jako v provozovně v Rokycanech) z daných měřáků, kde jsou označeny rysky s hodnotami 500 a 1000, a rysek, které by mohly odpovídat vždy 100 litrům, přičemž je rozeznatelná až ryska, která by měla odpovídat hodnotě 200, nelze určit přesnou spotřebu. S ohledem na stupnici měřidla je zřejmé, že se jedná pouze o orientační měřidla s ještě větší možnou odchylkou (rysky jsou v rozmezí 100 litrů a v Rokycanech jsou pomocné rysky s 50 litry), kterými však nelze změřit zůstatky (potažmo spotřebu topného oleje) s přesností na jednotky litrů, když je zřejmé, a žalobce to ani nepopírá, že množství topného oleje mezi jednotlivými ryskami lze pouze odhadovat.
62. Soud znovu připomíná, že na subjekty, které žádají o vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních s využitím kvalifikovaného výpočtu, nemá být kladen požadavek na prokázání spotřebovaného množství LTO s absolutní přesností. Při správě daní je třeba šetřit práva daňových subjektů. Klíčové však je, aby kvalifikovaný výpočet byl učiněn na základě objektivních a prokazatelných vstupních údajů (rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 289/2019-41).
63. Žalobce v žalobě nezpochybnil skutková zjištění správních orgánů týkající se způsobů měření v jeho provozovnách. Trval však na tom, že je to pro aplikaci § 56 zákona o spotřebních daních dostačující. Soud se s takovým názorem neztotožnil.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

64. K posouzení toho, zda bude žadateli přiznán nárok na vrácení daně, totiž správce daně nemůže vycházet pouze z nepodložených tvrzení o zůstatku minerálního oleje v nádrži, jako tomu bylo v souzené věci, aniž by měl možnost přezkoumat, zda daňový subjekt zjišťuje skutečnou spotřebu, nebo zda používá měřidla a jiné postupy správně. Není v rozporu s povinností šetřit práva daňových subjektů, lpět v případě daňového benefitu, jakým vrácení spotřební daně dle § 56 zákona o spotřebních daních bezesporu je, na požadavku vysoké míry přesnosti měření, přesnosti nároků na plnění evidenčních povinností a exaktním výkladu právních předpisů dopadajících na danou věc. To jsou totiž jedny ze základních předpokladů pro zabránění zneužití onoho daňového benefitu, což zákonodárce jistě sledoval.
65. Žalobce se mýlí, když tvrdí, že prvoinstanční rozhodnutí jsou založena na subjektivním vyhodnocení, které je nesprávné a účelové, s cílem za každou cenu vybrat daň. Naopak, ze strany správců daně byly podrobně popsány zjištěné skutečnosti a následně byly správně aplikovány zákonné požadavky i požadavky plynoucí z judikatury správních soudů. Ze stejných důvodů pak nebylo možno přitakat ani ničím nepodloženému a přehnaně formulovanému žalobnímu tvrzení, že *„se zdá, že jediným zájmem je (bez ohledu na faktický stav) poškodit žalobce nedůvodným vybráním daně“*, když *„úvaha správce daně se jeví jako absolutní formalismus bez vnitřní náplně, bez logiky a vůle cokoliv pochopit, nebo spíše chtít pochopit.“*
66. Byl proto správný závěr správců daně, že žalobci nespědí nárok na vrácení spotřební daně pro neunesení důkazního břemene ve věci prokázání skutečné spotřeby minerálních olejů řádně vedenými a průkaznými evidencemi. Vzhledem tomu pak bylo úplně lhostejné, co by při požadovaném výsledku „potvrdili“ Ing. J. S. a Ing. L. F. Jestliže totiž sám žalobce a) nezpochybnil skutková zjištění stran způsobu měření a vedení evidence, b) netvrdil, že by ony výpovědi mohly právě tato skutková zjištění rozporovat a c) zpochybnil „pouze“ závěry, které správce daně z oněch zjištění dovedl, pak ony výpovědi z podstaty věci nemohly na závěrech správců daně nic změnit.
67. Konečně, stran námitky o nezahájení řízení soud uvážil následovně.
68. Žalovanému lze přitakat v tom, že žalobce ve vztahu k zahájení řízení, resp. náležitostí oznámení zahájení řízení odkazoval, byť ne výslovně a doslovně, na § 46 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (*„Řízení z moci úřední je zahájeno dnem, kdy správní orgán oznámil zahájení řízení účastníkovi uvedenému v § 27 odst. 1 doručením oznámení nebo ústním prohlášením, a není-li správnímu orgánu tento účastník znám, pak kterémukoliv jinému účastníkovi. Oznámení musí obsahovat označení správního orgánu, předmět řízení, jméno, příjmení, funkci nebo služební číslo a podpis oprávněné úřední osoby.“*). Nicméně, procesní režim řízení vedeného ve věci s žalobcem je upraven daňovým řádem, který v § 262 použití správního řádu při správě daní přímo vylučuje (*„Při správě daní se správní řád nepoužije s výjimkou ustanovení o opatření obecné povahy.“*). Namítal-li proto žalobce, že v jeho věci nebyl při zahájení řízení dodržen správní řád, pak taková námitka nemohla být úspěšná, neboť správní řád na žalobcovu věc vůbec nedopadal.
69. Pro úplnost lze konstatovat, že doměřovací řízení v žalobcově případě byla zahájena podle § 145 odst. 2 (*„Pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“*) a odst. 4 (*„Nevyhoví-li daňový subjekt výzvě k podání daňového tvrzení a neučiní-li ve lhůtě uvedené ve výzvě podání, kterým se zahajuje vyměřovací nebo doměřovací řízení, je*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

vyměřovací nebo doměřovací řízení zahájeno uplynutím této lhůty.“) daňového řádu, a to uplynutím pětadvacetidenní denní lhůty ode dne doručení výzev ze dne 4. 7. 2023 (č.j. 135584/2023-600000-31, č.j. 135587/2023-600000-31, č.j. 135592/2023-600000-31, č.j. 135596/2023-600000-31, č.j. 135600/2023-600000-31, č.j. 135604/2023-600000-31, č.j. 135608/2023-600000-31 a č.j. 135610/2023-600000-31) k podání dodatečného daňového přiznání na spotřební daň z minerálních olejů podle zákona o spotřebních daních, a to za zdaňovací období leden až duben 2022, listopad a prosinec 2022 a leden a únor 2023. Všechny výzvy byly doručeny žalobcovu právnímu zástupci prostřednictvím datové schránky dne 10. 7. 2023. Bylo na ně reagováno e-mailovým podáním, v němž bylo jasné sděleno, že žalobce žádná dodatečná daňová přiznání podávat nebude. Dodatečné platební výměry VII – XIV byly vydány dne 6. 9. 2023, tedy až poté, co bylo řízení dne 5. 8. 2023 zahájeno.

70. Vzhledem k tomu, že žaloby nebyly důvodné, soud je podle § 78 odst. 7 zamítl.

[V] Náklady řízení

71. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 30. 6. 2025

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Shodu s prvopisem potrzuje H. K.