



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **1. Správcovská a konkurzní v.o.s.**, IČ: 261 26 788
se sídlem Slavkovského 67, Pardubice
insolvenční správce dlužníka NORWAY s.r.o., IČ 289 46 049

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2016, č. j. 42216/16/5100-31461-709097

takto:

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

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj, Územní pracoviště v Trutnově (dále pouze „správce daně“) vydal dne 13. 1. 2016, pod č. j. 29946/16/2713-70462-605067 platební výměr na daň z nabytí nemovitých věcí, kterým podle § 145 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), ve spojení s § 147 téhož zákona vyměřil žalobci daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 160 000 Kč. Odvolání žalobce proti uvedenému

platebnímu výměru zamítl žalovaný v záhlaví specifikovaným rozhodnutím, jehož přezkoumání se nyní žalobce domáhá v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, vedeném podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

2. Správce daně v odůvodnění předmětného platebního výměru mimo jiné uvedl, že dle § 1 odst. 1 zákonného opatření Senátu je zcela jednoznačně stanovena forma ujednání v kupní nebo směnné smlouvě o tom, že poplatníkem bude nabyvatel. Ujednání musí být součástí konkrétního právního jednání (to jest konkrétní kupní nebo směnné smlouvy), na základě kterého dochází k nabytí nemovitých věcí, přičemž zde musí být výslovně uvedeno, že „poplatníkem je nabyvatel. V odůvodnění dále uvedl, že vyměřil daň po marném uplynutí lhůty stanovené výzvou k podání daňového přiznání, která byla žalobci doručena dne 21. 9. 2015, na základě důkazních prostředků, které si opatřil bez součinnosti žalobce (kupní smlouva). Daň byla správcem daně vyměřena z moci úřední, v souladu s § 145 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí ztotožnil se závěry správce daně. Dohodu účastníků kupní smlouvy, na jejímž základě došlo k nabytí vlastnického práva koupí, nebyla dle jeho názoru dostatečně projevna vůle obou stran určit poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí nabyvatele. Ujednání v čl. III. kupní smlouvy, označené jako „prohlášení smluvních stran“, není dle názoru žalovaného ujednáním o poplatnictví daně, jak má na mysli zákonné opatření Senátu č. 340/2013, o dani z nabytí nemovitých věcí, (dále jen „zákonné opatření Senátu“) a není jednoznačné. Protože účastníci kupní smlouvy nevyužili možnosti zhojení nevhodně zvolené formulace prostřednictvím souhlasného prohlášení, vycházel dle žalovaného správce daně správně z § 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu, když za poplatníka daně z nabytí nemovitých věcí považoval převodce vlastnického práva, tedy žalobce. Současně žalovaný uvedl, že plnohodnotné převzetí postavení poplatníka není pouze v převzetí povinnosti placení daně či podání daňového přiznání.

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

3. Žalobce je s ohledem na znění čl. III. kupní smlouvy: „Strana kupující je povinna podat v zákonem stanovené lhůtě daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí u příslušného finančního úřadu a tuto daň řádně a včas zaplatit.“, přesvědčen, že není poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí, když tímto je dle dohody účastníků převodu ve smyslu ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu nabyvatel, tedy kupující. Dle jeho názoru z žádného ustanovení zákona ani jiného právního předpisu nevyplývá to, že by ve smlouvě, na jejímž základě dochází k převodu vlastnického práva, muselo být uvedeno výslovně, že „poplatníkem je nabyvatel“. Takovýto restriktivní výklad, prezentovaný správcem daně, nemá dle žalobce oporu v zákoně a je v příkrém rozporu se zásadou vymezenou v čl. 2 odst. 4 Ústavy, podle níž platí, že každý občan může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá. Žalobce má za to, že dohoda vtělená do čl. III předmětné kupní smlouvy v tom směru, že tím, kdo je povinen v zákoně lhůtě podat u příslušného finančního úřadu daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí a tuto daň řádně a včas zaplatit, je kupující, je zcela jednoznačná, a nelze ji vykládat jinak, než jako dohodu účastníků o tom, že kupující je poplatníkem této daně. Z uvedeného důvodu byl tedy dle názoru žalobce platební výměr směřován vůči nesprávnému subjektu. Žalobce považuje postup správce daně a rozhodnutí žalovaného o odvolání za nezákonné, když má za to, že žalovaný svým postojem podporuje správce daně v přepjatě formalistickém rozhodování, které zcela

ignoruje zásadu pacta sunt servanda a princip priority výkladu smluvního ujednání upřednostňující ve výsledku platnost smlouvy. V této souvislosti pak poukázal na nález Ústavního soudu ČR sp. zn. III. ÚS 882/16 ze dne 11. 10. 2016, ve kterém Ústavní soud ČR vyslovil zcela jednoznačný názor: „*Princip priority výkladu smluvního ujednání upřednostňující ve výsledku platnost smlouvy (jako projev maximy potius valeat actus quam pereat), je principem, který odpovídá povaze soukromoprávních vztahů, jakož i rozumné potřebě běžného soukromoprávního styku. Nerespektují-li obecné soudy tento princip a vyžadují-li (s důsledkem neplatnosti ujednání), aby se smluvní strany dohodly o takových náležitostech, které expressis verbis nejsou vyžadovány zákonem, jde o požadavek odporující ústavní zásadě autonomie vůle smluvních stran (čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, čl. 2 odst. 4 Ústavy České republiky), a je třeba ho proto klasifikovat jako tzv. kvalifikovanou vadu.*“ Jelikož se uvedený závěr uplatní i v případě rozhodnutí správce daně, trvá žalobce na tom, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné, a proto ve své žalobě navrhl, aby napadené rozhodnutí žalovaného krajský soud pro nezákonnost zrušil a žalovanému uložil o odvolání žalobce do rozhodnutí správce daně znovu rozhodnout.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

4. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě zopakoval argumentaci užitou v odůvodnění svého žalobou napadeného rozhodnutí, přičemž doplnil, že práva a povinnosti sjednané účastníky kupní smlouvy jsou sice projevem jejich svobodné vůle, do které nemůže správce daně zasahovat, nicméně povinnosti správce daně je tyto práva a povinnosti posoudit z daňového hlediska a činit tak v souladu s právními předpisy. Z tohoto hlediska správce daně shledal v čl. III kupní smlouvy nedostatek projevu vůle účastníků kupní smlouvy spočívající v nepřesné formulaci poplatníka. Na nepřesnou formulaci účastníky smlouvy správce daně upozornil s tím, že je možné tuto nepřesnost odstranit souhlasným prohlášením všech účastníků kupní smlouvy. Této možnosti účastníci kupní smlouvy nevyužili, proto správce daně určil, že poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je převodce vlastnického práva. Žalovaný s námitkou žalobce, že správce daně postupoval v rozporu s čl. 2 odst. 4 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky nebo s nálezem Ústavního soudu ČR nesouhlasí, neboť vzhledem k absenci výslovného ujednání v kupní smlouvě, že poplatníkem daně bude nabyvatel, a nepřenositelnosti daňové povinnosti, nelze považovat shora uvedené prohlášení smluvních stran v kupní smlouvě za ujednání ve smyslu ust. § 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu, kterým je forma ujednání o osobě poplatníka daně jednoznačně stanovena, neboť plnohodnotné převzetí postavení poplatníka není pouze v převzetí povinnosti placení daně či podání daňového přiznání. Žalovaný vzhledem k výše uvedenému trvá na tom, že v daném případě bylo postupováno zcela v souladu se zákonem, má za to, že je zcela nepochybné, že nedošlo k nesprávnému posouzení právní otázky, ani k vydání nezákonného rozhodnutí, jak tvrdí žalobce. Žalobcem vznesené námitky nejsou podle žalovaného důvodné, proto navrhuje, aby soud v souladu s § 78 odst. 7 s.r.s. žalobu zamítl a žalobci nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení.

IV. Posouzení věci krajským soudem

5. Při nařízeném jednání žalobce odkázal na písemný obsah žaloby a k věci doplnil, že považuje za nepochybné, že žalobce jakožto soukromý subjekt nemůže být nucen činit, co mu zákon neukládá, a naopak žalovaný může činit pouze to, pro co má zákonné zmocnění. Žalobci není proto jasné, na základě čeho přezkoumává správce daně obsah

smluvních ujednání. Zákon přesně neuvádí, co má smlouva obsahovat, a z toho žalobce dovozuje, že správce daně nemůže posuzovat, zda je obsah této smlouvy srozumitelný či nikoliv.

6. Pověřený pracovník žalovaného k věci uvedl, že správce daně netvrdil, že smluvní ujednání, které bylo předloženo v rámci daňového řízení, není platné. Pokud k otázce výkladu § 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu vydalo Generální finanční ředitelství informaci, stalo se tak z důvodu, aby byl v praxi výklad tohoto ustanovení modifikován pro větší srozumitelnost. Uvedl také, že daňový subjekt byl v rámci daňového řízení ve vazbě na zmiňovanou instrukci vyzýván, aby smluvní ujednání opravil tak, aby bylo pro daňové řízení zřejmé, kdo je v dané věci poplatníkem. Pasivita daňového subjektu však k objasnění smluvního ujednání nepřispěla. Na obhajobu svých závěrů předložil pověřený pracovník žalovaného komentář a literaturu ze systému ASPI, ve kterých se uvádí: *„Dne 25. července 2014 Generální finanční ředitelství zveřejnilo na svých webových stránkách informaci ke změně osoby poplatníka podle § 1 odst. 1 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Generální finanční ředitelství s odkazem na často se vyskytující nedostatky v kupních smlouvách doporučuje, v případě ujednání mezi převodcem a nabyvatelem, že poplatníkem bude nabyvatel, dbát na jednoznačnou formulaci této skutečnosti ve smlouvách. A to např. touto definicí: „Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je nabyvatel.“ V předloženém článku Mgr. Jana Neckáře, „Změna osoby poplatníka jako prostředek snížení daně z nabytí nemovitých věcí“, dále zvýraznil: „Nevhodně formulovaný text nebude znamenat řádné sjednání změny osoby poplatníka. Jako příklad nevhodné formulace lze uvést např. „daň zaplatí nabyvatel“, nebo „daňové přiznání podá a daň uhradí nabyvatel“. Tyto formulace jsou sice pro účastníky smlouvy závazné, ale nejsou závazné pro správce daně a neznamenají změnu osoby poplatníka. Generální finanční ředitelství z důvodu jednoznačnosti doporučuje např. následující text: „Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je nabyvatel.““ Z komentáře k § 1 zákonného ustanovení Senátu vyzdvihl text: „Dle Informace Generálního finančního ředitelství ke změně osoby poplatníka podle § 1 odst. 1 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí (Příloha č. 5 publikace, str. 147), ze dne 25.7.2014 se doporučuje v případě, že se protistrany dohodnou, že poplatníkem daně je nabyvatel, využít např. text: „Poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je nabyvatel.“ Formulace typu „daň zaplatí nabyvatel“ nebo „daňové přiznání podá a daň uhradí nabyvatel“ nelze považovat za dostačující. Na přechodnou dobu je umožněno nevhodně zvolenou formulaci zhojit formou souhlasného prohlášení všech účastníků právního jednání před správcem daně nebo s ověřenými podpisy. Generální finanční ředitelství blíže nespecifikuje termín „přechodná doba“. Dle původního nezveřejněného návrhu informace se tímto výrazem měl rozumět rok 2014.“*
7. Žalobce v reakci na vyjádření pověřeného pracovníka žalovaného zdůraznil, že Generální finanční ředitelství nemá zmocnění k výkladu zákona. Toto zmocnění má pouze soud. Jakýkoliv výklad tohoto ředitelství tedy není právně závazný. Generálnímu finančnímu ředitelství nepřísluší hodnotit srozumitelnost jednotlivých zákonných ustanovení. Výklad smluvního ujednání obsaženého v kupní smlouvě je dle žalobce jednoznačný – lze z něho dovodit, že nabyvatel se stal poplatníkem. Žalobce rovněž s odkazem na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí konstatoval, že z něho vyplývá, že správce daně neformální cestou kontaktoval kupující a informoval je o tom, že je třeba pro přenesení daňové povinnosti učinit souhlasné prohlášení. De facto tak poskytl kupujícím návod k tomu, aby se své smluvní povinnosti daňové přiznání podat a

daň zaplatit, vyhnuli. Takovéto jednání správce daně považuje žalobce za zcela nepřijatelné.

8. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního, přičemž žalobu shledal nedůvodnou.
9. Předmětem sporu v posuzované věci je zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce proti platebnímu výměru, kterým byla žalobci vyměřena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 160 000 Kč. Jak vyplývá z § 1 odst. 1 zákonného opatření senátu ve znění účinném do 31. 10. 2016, poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je převodce vlastnického práva k nemovité věci, jde-li o nabytí vlastnického práva koupí nebo směnou a převodce a nabyvatel se v kupní nebo směnné smlouvě nedohodnou, že poplatníkem je nabyvatel. V ostatních případech je poplatníkem nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci. Obecně je tedy poplatníkem daně nabyvatel, v případě koupě a směny je ale poplatníkem převodce (nabyvatel je ručitel) s možností zvolit si i v těchto případech jako poplatníka nabyvatele. Důvodová zpráva k zákonnému opatření k tomu uvádí, že z důvodu snazšího přizpůsobení se poplatníků nové právní úpravě a podpoření právní jistoty se ponechává v případě běžných transakcí na základě kupních a směnných smluv poplatníkem převodce. V těchto případech je nabyvatel i nadále ručitelem, což vyplývá z ustanovení § 41 odst. 2 zákonného opatření Senátu. Smluvním stranám je však nově umožněno zvolit si poplatníkem nabyvatele, což mimo jiné eliminuje nutnost existence ručitelství za daň. Zákonné opatření Senátu však neumožňuje v rámci smluvní volnosti si ujednat cokoliv. Umožňuje pouze, aby pozice poplatníka se všemi jeho právy a povinnostmi byla převedena na jinou osobu, tedy nabyvatele.
10. Pojem „poplatník“ je jedním ze základních institutů finančního práva. Spolu s jeho dalšími prvky, jako je předmět, základ daně a sazba daně, pak vytváří právní rámec, který správci daně umožňuje zahájit a vést daňové řízení tak, aby v závěru stanovená daňová povinnost odpovídala požadavkům zákona a důkazní situaci. Tedy jinak řečeno, bez jasného vymezení těchto mantinelů není možno vést daňové řízení tak, jak to vyžadují hmotně právní a procesně právní předpisy, tedy tak, aby daň byla vyměřena co nejpresněji. Pozice poplatníka je v převážné většině hmotně právních daňových předpisů přesně vymezena. Zákonné opatření Senátu je vlastně výjimkou, když umožňuje, aby tuto pozici získal i někdo, komu ji zákon striktně nepřipisuje, a to na základě smluvního ujednání účastníků kupní nebo směnné smlouvy. Zákonné opatření Senátu tedy umožňuje, že se poplatníkem může stát i nabyvatel. Pokud se účastníci smlouvy rozhodnou této možnosti využít, znamená to, že na základě smluvního ujednání přestává být poplatníkem ten, komu tuto pozici zákon předepisuje, tedy převodce, a stává se jím nabyvatel. Ve vazbě na shora uvedené tedy s ohledem na nutnost zachování zákonného rámce, který je vytvářen jednotlivými prvky daňového práva, je nezbytné, aby osoba poplatníka byla zachována. Tedy pokud převodce přestává být poplatníkem, musí na jeho místo nastoupit poplatník jiný, v daném případě nabyvatel. Jedině tak je možno zajistit, aby daňové řízení probíhalo tak, jak to vyžadují procesní i hmotně právní předpisy a správce daně mohl využít k zajištění vyměření, úhrady i vymožení daně všech institutů, které byly v daňovém právu za tím účelem vytvořeny. Pokud se smluvní strany kupní nebo směnné smlouvy rozhodnou využít možnosti, jež jim ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu dává, je nezbytné vycházet z

tohoto ustanovení, resp. smluvní ujednání koncipovat tak, aby odpovídalo právní úpravě. Smluvní ujednání musí pak výslovně obsahovat, že smluvní strany (nebo převodce a nabyvatel, popř. prodávající a kupující) se dohodly, že poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí je nabyvatel. Dikce zákonného opatření Senátu je jednoznačná a neumožňuje více výkladů. Neodpovídá-li smluvní ujednání zákonné úpravě, je pro účely daňového řízení neúčinné. Pokud si tedy v daném případě účastníci smlouvy ujednali, že daňové přiznání podá a daň zaplatí strana kupující, zajistili tím splnění pouze části daňové povinnosti poplatníka. Tím správce daně omezili v jeho právech postupovat tak, aby daň byla stanovena a vybrána v souladu se zákonem. Krajský soud tím nepopírá smluvní volnost účastníků smlouvy. Je však třeba mít na zřeteli, že taková volnost smluvního ujednání vstupuje do rámce veřejného práva a musí se tak podříditi jeho zásadám a požadavkům na jeho nezbytné fungování.

11. Interpretace ustanovení kupní smlouvy, konkrétně: *„Strana kupující je povinna podat v zákonem stanovené lhůtě daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí u příslušného finančního úřadu a tuto daň řádně a včas zaplatit.“* je otázkou podřazení zjištěného skutkového stavu pod právní normu, kterou má správce daně aplikovat. Protože aplikace ustanovení § 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu spadá do pravomoci a působnosti správce daně, jde o běžný případ posuzování skutkového stavu. Konkrétně se jedná o typický případ daňověprávní kvalifikace soukromoprávního jednání (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2017, čj. 2 Afs 192/2017 – 26). Přestože zde správce daně interpretuje obsah soukromoprávního jednání, nevybočuje nijak ze svých pravomocí, neboť jde o otázku, kterou nutně musí sám posoudit, aby mohl správně aplikovat právní předpis, což spadá do jeho pravomoci. V části, v níž si smluvní strany ujednávají přechod daňové povinnosti, se navíc nejedná pouze o soukromoprávní ujednání s účinky inter partes, ale také o ujednání s veřejnoprávními dopady, tj. s účinky vůči správci daně. Interpretace obsahu dohody (smluvního ujednání) žalovaným se v dané věci neshoduje s interpretací předkládanou žalobcem. Krajský soud přisvědčil názoru žalobce, že metodika Generálního finančního ředitelství není pro posouzení věci před soudem závazná. Pouze konstatuje, že sdělení tohoto ředitelství odpovídá názoru krajského soudu shora vyslovenému. Jakkoliv lze souhlasit se žalobcem, že se nejedná o akt, který by sám o sobě mohl mít normativní účinky navenek, tj. zakládat povinnosti žalobce, soud neshledává Informaci GFŘ jako celek rozpornou se zákonem. Žalobci bylo umožněno „zhojení nevhodně zvolené formulace“ ujednání o změně osoby poplatníka, čímž by byly pochybnosti o interpretaci projevu vůle stran kupní smlouvy odstraněny. Této možnosti však žalobce nevyužil. Ve vztahu ke změně osoby daňového poplatníka má proto soud za to, že žalobce neunesl své důkazní břemeno, když ujednáním o změně osoby poplatníka na výzvu správce daně nepředložil. Žalobce tak neprokázal, že poplatníkem daně je nabyvatel. Uvedené ujednání kupní smlouvy proto soud shodně se žalovaným neinterpretuje jako projev vůle stran kupní smlouvy přenést daňovou povinnost na nabyvatele, tj. zvolit postup umožněný § 1 odst. 1 písm. a) zákonného opatření Senátu, jehož důsledkem je to, že poplatníkem se stává nabyvatel.
12. V projednávané věci se nabyvatel nestal poplatníkem daně z nabytí nemovitých věcí, takže práva a povinnosti spjaté s touto povinností zůstala převodci.

V. Závěr a náklady řízení

13. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
14. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 24. května 2018

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu