



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D., ve věci

žalobce: **REMKO s.r.o.**, IČO 25073494, se sídlem Veverkova 494/35, 170 00 Praha 7,
zastoupený JUDr. Jiřím Hartmannem, advokátem, se sídlem Sokolovská
5/49, 186 00 Praha 8

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**, IČO 71214011, se sídlem Budějovická 1387/7, 140
00 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 11. 2021, č. j. 11761-9/2021-900000-314

takto:

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

Odůvodnění

- [1] Žalobce se žalobou domáhal přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru Celního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „*celní úřad*“) ze dne 22. 9. 2020, č. j. 664916/2020-510000-32.1, (dále jen „*prvostupňové rozhodnutí*“), jímž celní úřad vyměřil žalobci podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*zákon o spotřebních daních*“ nebo „*ZSD*“) nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů osobám užívajícím tyto oleje pro výrobu

tepla za zdaňovací období srpen 2018 (dále jen „*příslušné zdaňovací období*“), ve výši 0 Kč; a prvostupňová rozhodnutí potvrdil.

- [2] Z odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí vyplynulo, že žalobce není osobou, jíž svědčí nárok na vrácení spotřební daně dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, neboť není osobou, která v případech uplatněných vratek spotřební daně za příslušná zdaňovací období vyráběla teplo.
- [3] V první žalobní námitce žalobce brojil proti nesprávné interpretaci § 56 zákona o spotřebních daních správními orgány. Žalovaný ve svém rozhodnutí akcentuje požadavek bezprostřední fyzické kontroly žalobce nad procesem výroby tepla, který ale podle názoru žalobce z § 56 zákona o spotřebních daních nevyplývá. Žalobce byl osobou, která minerální oleje podléhající spotřební dani použila k výrobě tepla. Tento závěr platí k odběratelům, kterým dodával teplo jako komplexní službu. Smluvní vztah s odběrateli se odlišoval od vztahu s jinými odběrateli tím, že tito odběratelé trvali na tom, aby jim žalobce zajišťoval na vlastní zodpovědnost komplexní službu spočívající v dodávkách tepla. K tomu žalobce poukázal na smysl a účel § 56 ZSD, podle kterého má být spotřební daň vrácena osobě, která nakoupila olej (dále též „LTO“) se spotřební daní a následně jej použila k výrobě tepla. Žalobce je touto osobou, protože nakoupil LTO včetně spotřební daně, olej načerpal do zásobníku zařízení, kde byl posléze přeměněn na teplo, své vlastnické právo k oleji dále nepřeváděl. Tyto skutečnosti nebyly správními orgány zpochybňovány. Požadavek žalovaného, aby byl žalobce nejen vlastníkem, ale i detentorem zařízení po celou dobu výroby tepla, jde nad rámec § 56 ZSD. Žalobce svým zákazníkům neprodával LTO, zákazníci se nikdy nestali jeho vlastníky, nenakoupili tedy výrobek se spotřební daní, a proto nemohli nárokovat vrácení této daně. Pokud by se uplatnil právní názor žalovaného, spotřební daň by nemohla být vrácena nikomu a stát by si tuto daň v rozporu s vůlí zákonodárce osvobodit způsob užití výrobků podléhající spotřební dani ponechal. Dle žalobce je výklad § 56 ZSD nepřipustně extenzivní, popírá institut vrácení spotřební daně jako takový, je formalistický a v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).
- [4] Ve druhé žalobní námitce nesouhlasil se závěry žalovaného, že jím deklarované jednání je jednáním simulovaným, resp. zastřeným, a neodpovídá skutečnému stavu. Upozornil, že skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti je dle § 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“ nebo „*DR*“) je povinen prokazovat správce daně. Pokud tedy správní orgány chtěly své rozhodnutí postavit na zjištění, že skutečným obsahem jeho právního jednání (smluv o dodávce tepla uzavíraných s odběrateli) je ve skutečnosti pronájem zařízení a současně kupní smlouva, bylo jejich povinností toto tvrzení prokázat. Důkazní prostředky shromážděné celním úřadem a hodnocené žalovaným nikterak nesvědčí o tom, že by se jednalo o simulované jednání zastírající skutečný stav věci. Ze smluv o dodávce tepla je zřejmý jejich účel a zájem stran, z dokazování je patrné, že coby dodavatel poskytl svým zákazníkům komplexní službu spočívající v zajištění dodávek tepla, když instaloval na místě určeném zákazníky zařízení sloužící k výrobě tepla a sám zajistil

zásobování LTO. Zákazníci nebyli oprávněni užívat zařízení sloužící k výrobě tepla dle své volné úvahy, ani je využívat ke spalování vlastního LTO. Z žádného z důkazů provedených celním úřadem nevyšlo najevo nic, co by nasvědčovalo tomu, že šlo jen o formální ujednání, které nebylo smluvními stranami naplňováno. Bylo také prokázáno, že neprodával LTO svým odběratelům a ti nebyli oprávněni s LTO jakkoli nakládat (LTO byl načerpán do nádrže zařízení, v níž byl také spotřebován).

- [5] Shrnutí, že nejen smlouva, ale i faktický stav byl dle skutečné vůle smluvních stran odlišný od činnosti prosté půjčovny, k níž žalovaný jeho činnost prakticky přirovnává. V projednávaném případě byl nárok na vrácení spotřební daně uplatněn v souladu se svým účelem a ani on, ani jeho odběratelé pro sebe nezískali žádnou výhodu. Bylo povinností žalovaného respektovat uspořádání obchodních záležitostí žalobce a jeho odběratelů, které si zvolili. Svým postupem žalobce a jeho obchodní partneři neohrozili zájem na řádném výběru daní. Jedná se o zjevnou nespravedlnost, kdy si chce stát, v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny, ponechat daň, která měla být z vůle zákonodárce vrácena.
- [6] Třetím žalobním bodem žalobce namítal pochybnosti o průkaznosti a věrohodnosti předložených evidencí (dále jen „*evidence*“) s tím, že nebyla v daňovém řízení relevantně zpochybněna a na žalobce nepřešlo důkazní břemeno. A i kdyby žalovaný prokázal skutečnosti zpochybňující evidenci, neznamená to, že je možné žalobci odeprít nárok na vrácení spotřební daně v plném rozsahu. Evidence je povinnou dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, žalobce ji vedl a předložil, stejně tak i provozní deníky dle § 2 odst. 1 vyhlášky č. 413/2003 Sb. (dále jen „*vyhláška*“). Žalovaný v průběhu řízení nevydal výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 daňového řádu a nepřenesl tak důkazní břemeno k otázce správnosti, úplnosti a věrohodnosti evidence zpět na žalobce. Žalovaný měl hodnotit všechny důkazní prostředky jednotlivě a ve vzájemné souvislosti dle § 8 odst. 3 DR. Indicie o neoprávněné manipulaci se zařízeními, do jejichž nádrže byl LTO načerpán, ale najevo nevyšly. Žalobce nebyl nikdy zcela závislý na údajích o spotřebě uváděné odběrateli. Při instalaci bylo vždy zaznamenáno počáteční množství oleje v nádrži. Žalobce systematicky eviduje závozy LTO podle jednotlivých zařízení. Při demontáži zařízení žalobce odčerpá nespotebovaný LTO pomocí zařízení s měřidlem, čímž zjistí přesný údaj nespotebovaného oleje. Spojením těchto údajů získá zcela přesnou informaci o celkovém množství spotřebovaného oleje. Takovou informaci nemůže odběratel svým hlášením ovlivnit. Případná zkreslení nemohou mít vliv na vrácení spotřební daně. Žalovaný své domněnky o možných nepřesnostech evidovaných údajů nijak nekonfrontoval se zjištěnými skutečnostmi (např. výpověďmi svědků, kteří zajišťovali pro žalobce dohled nad zařízeními), jedná se o ryzí spekulace, které žalovaný neprokával. Jistou míru nepřesnosti má každé měření, podstatné je, aby chyba měření byla odpovídající účelu měření. Tato podmínka byla splněna. Odchylka při odečtu na konci zdaňovacího období a přechodu do druhého neovlivňuje celkové množství spotřebovaného LTO, neboť při de instalaci zařízení žalobce sám zjišťuje přesné množství zůstatku, tedy je jakákoliv manipulace vyloučena. K tomu žalobce poukázal na rozsudek NSS č. j. 1 Afs 289/2019-41. Jeho obchodní model (s vědomím správce daně a žalovaného

dlouhodobě uplatňovaný) nezvyšuje riziko neoprávněného uplatnění nároku na vrácení spotřební daně, naopak je snižuje, neboť žalobce kontroluje svého odběratele, kdy vedle jím nahlášených údajů vede svou vlastní evidenci založenou na exaktním měření.

- [7] Ve čtvrté žalobní námitce tvrdil porušení práva na ochranu legitimního očekávání, spočívající ve změně dosavadní praxe žalovaného, při znalosti obchodního modelu žalobce a při nezměněném skutkovém stavu a právní úpravě. Tím byla narušena ekonomická rovnováha mezi ním a jeho odběrateli, neboť žalovaný nastolil stav, v němž je nucen hradit ze svého náklady v podobě nevrácené spotřební daně, aniž by tyto náklady měl možnost promítnout do cenových ujednání s odběrateli. Uvedl, že jeho legitimní očekávání bylo založeno zjištěními obsaženými ve zprávě o daňové kontrole Celního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 9. 6. 2014, č. j. 9630-10/2014-510000-52. Z ní vyplývá, že u něj celní úřad provedl daňovou kontrolu spotřební daně za zdaňovací období květen 2012, seznámil se s podstatou jeho činnosti, obstaral si úplné důkazní prostředky, tyto osvědčil jako důkazy, prověřil jednotlivá místa spotřeby a konstatoval, že nebyly zjištěny nesrovnalosti mající vliv na uplatnění daně. Na tuto daňovou kontrolu navazovala kontinuální a nikdy nezpochybněná správní praxe, kdy celní úřad vracel spotřební daň ve výši tvrzené žalobcem. Jakkoli se jednalo o platební výměry vydané v souladu s jeho daňovými přiznáními, nelze je pokládat za konkludentní vyměření daně nezakládající legitimní očekávání, neboť uplatnění nároku na vrácení spotřební daně je uplatňováno s doložením důkazních prostředků dokládajících oprávněnost nároku. Dodal, že jeho důvěra ve správnost postupu byla ještě utvrzena v dubnu a květnu 2016, kdy u něj celní úřad provedl postup k odstranění pochybností za účelem odstranění pochybností o údajích týkajících se míst spotřeby LTO, který vyústil v platební výměr č. j. 81843/2016-510000-32.1, jímž mu celní úřad vyměřil vratku spotřební daně v souladu s jeho daňovým přiznáním. Z odůvodnění tohoto platebního výměru vyplývá, že rozptýlil pochybnosti celního úřadu zasláním smluv o dodávkách tepla, jimiž bylo prokázáno spotřebování LTO na deklarovaných místech spotřeby. Následovalo bezproblémové vrácení spotřební daně až do počátku nové topné sezóny, tj. do listopadu 2016.
- [8] Poukázal na skutečnost, že legitimní očekávání může nastolit nezákonná či nesprávná správní praxe. K tomu odkázal na judikaturu NSS, konkrétně na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132 a rozsudek NSS ze dne 26. 3. 2014, č. j. 9 Afs 66/2013-35, která před zásadou legality upřednostňuje zásadu ochrany legitimních očekávání. Dále na rozsudek NSS ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006-159 ke vztahu zásad legality a legitimacy, a citoval z něj. Není tedy pravdou, že zásada legality je nadřizena zásadě legitimacy, jak dovozuje žalovaný. Žalobce přitom nepožadoval, aby praxe zůstala neměnná, ale aby byl na změnu transparentně a s předstihem upozorněn. K tomu poukázal na judikaturu NSS, kterou specifikoval. Zopakoval, že v důsledku tohoto odklonu od ustálené správní praxe došlo k narušení hospodářské rovnováhy mezi ním a jeho odběrateli, protože žalobce byl nucen nést náklady v podobě nevrácené spotřební daně, aniž by měl možnost tyto náklady promítnout do cenových ujednání s odběrateli. Nesouhlasil s obiter dictum „pro úplnost“ argumentací žalovaného k

teplovzdušnému výměníku a volně stojícím nádržím na LTO. Postup celní správy považoval za nespravedlivý, účelový a nezákonný. Dále opětovně uváděl, jako v doposud uplatněných žalobních bodech.

- [9] V pátém žalobním bodu namítal rozpor rozhodnutí žalovaného s principem proporcionality v právu EU. Pro nárok na vrácení spotřební daně je stěžejní účel použití, nikoli určení subjektu, kterému má být spotřební daň vrácena. Kdyby nárok na vratku svědčil odběratelům tepla, pak by žalobce musel uzpůsobit své soukromoprávní jednání a do ceny služby zahrnout také výši spotřební daně. Státní rozpočet nebyl poškozen, poškozen byl pouze žalobce. Spotřební daň nebyla vrácena a celní úřad si ji v rozporu s jednoznačně projevenou vůlí zákonodárce ponechal. Nestalo se tak proto, že by žalobce nebyl ostražitý při ochraně svých práv, nýbrž proto, že správce daně zneužil situace ve svůj prospěch.
- [10] Žalobce žádal, aby soud zrušil žalobou napadená rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
- [11] Žalovaný s podanou žalobou nesouhlasil a navrhoval ji zamítnout jako nedůvodnou, přičemž ve vyjádření uváděl obsahově tytéž úvahy, jako v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí; poukazoval na proběhlé správní řízení a vydaná rozhodnutí.
- [12] Při ústním jednání účastníci na svých procesních stanoviscích setrvali.
- [13] V odůvodnění napadeného rozhodnutí je mj. uvedeno, že žalobce podal řádné daňové přiznání ne dvěma místům spotřeby k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně z minerálních olejů v množství xxxx litrů. Celní úřad požadoval doplnit přiznání doklady, žalobce na výzvu odpověděl, že svůj obchodní model upravil tak, že přenechal topná zařízení zákazníkovi a zavázal se vykonávat pro zákazníka činnost spočívající v uplatnění nároku na vrácení spotřební daně. Odvolací řízení bylo doplněno o výslechy svědků, doklady, které zaslal žalobce, a bylo provedeno místní šetření. Při hodnocení zjištěného skutkového stavu vyšel žalovaný z ust. § 56 zákona o spotřebních daních a příslušné vyhlášky o evidenci o nákupu a spotřebě topných olejů, a dospěl k závěru, že nárok na vrácení daně ve zdaňovacím období nevznikl, neboť jej žalobce neprokázal. Žádná z předložených evidencí neobsahuje údaj o tom, jaké minerální oleje žalobce na místo dodal, jakým způsobem a v jakém množství je nabyt nebo získal.
- [14] Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, jež jeho vydání předcházelo, v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, vycházeje přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodnutí správního orgánu (ust. § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s.ř.s.“), a o důvodnosti podané žaloby uvážil takto.
- [15] Soud uvádí, že se skutkově a právně podobnými případy, v nichž byly uplatněny obdobné žalobní námitky, v nedávné minulosti zabýval, stejně tak Krajský soud v Praze, Nejvyšší správní soud a Ústavní soud, který správnost závěrů zdejšího soudu

a NSS potvrdil (srov. rozsudek zdejšího soudu ze dne 17. 2. 2021, č. j. 9 Af 48/2019 – 70, ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021 – 43 a usnesením Ústavního soudu ze dne 16. 8. 2022, ve věci sp. zn. I. ÚS 3101/21, nebo rozsudek zdejšího soudu ze dne 13. 10. 2021 č. j. 14 Af 32/2020 – 57, rozsudek zdejšího soudu ze dne 20. 12. 2021, č. j. 18 Af 21/202068, rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 20. 2. 2020, č. j. 48 Af 22/2017-371 a ze dne 10. 9. 2020, č. j. 54 Af 12/2018-72, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2021, č. j. 5 Afs 401/2020 – 34 a ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-47, nejnověji pak rozsudek zdejšího soudu ze dne 25. ledna 2023, č. j. 9 Af 1/2022-62). Ani v nyní projednávané věci soud neshledal důvod se od tamních závěrů odchýlit, a proto z nich v dalším odůvodnění vychází.

- [16] Ve vztahu k prvnímu žalobnímu bodu, v němž žalobce namítal, že z textu a smyslu ustanovení § 56 ZSD nevyplývá požadavek bezprostřední fyzické kontroly žalobce nad procesem výroby tepla, soud uvádí, že vzhledem k výše citované právní úpravě je pro vznik nároku na vrácení spotřební daně z LTO třeba splnit kumulativně stanovené podmínky, a to (i) nakoupit (popř. vyrobit či přijmout) minerální (topné) oleje uvedené pod určitými kódy nomenklatury za cenu včetně spotřební daně, (ii) tyto minerální oleje musely být určitým způsobem označované a obarvené a (iii) daňovým subjektem prokazatelně použity pro výrobu tepla. Z dikce zákona je přitom patrné, že minerální oleje musela použít pro výrobu tepla právě ta osoba, která tyto oleje nakoupila (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 10. 2015, č. j. 31 Af 86/2014-109 či zdejšího soudu ze dne 21. 10. 2020, č. j. 14 Af 37/2018-86). Mezi účastníky je přitom sporná otázka, zda lze žalobce považovat za osobu, která prokazatelně použila topné oleje pro výrobu tepla; splnění dalších zákonem stanovených podmínek rozporováno není, a proto se jimi soud nezabýval.
- [17] Nárok na vrácení spotřební daně byl od 1. 1. 1998 do 31. 12. 2003 upraven v § 12c dnes již neúčinného zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném od 1. 1. 1998 (dále jen „zákon o spotřebních daních z roku 1992“), který stanovil, že nárok na vrácení daně vznikal právnickým a fyzickým osobám, které nakoupily v zákoně vyjmenované topné oleje za cenu obsahující daň a prokazatelně tyto topné oleje použily pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla. NSS v rozsudku ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, dovedl, že smysl § 12c zákona o spotřebních daních z roku 1992 spočíval ve vrácení spotřební daně těm subjektům, které předmětné topné oleje nakoupily a zároveň je spotřebovaly na výrobu tepla. Citované zákonné ustanovení muselo být vykládáno zužujícím způsobem, o čemž svědčila nejen jeho dikce a důvodová zpráva, ale také vymezení okamžiku nároku na vrácení spotřební daně, kterým byl den spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. Podle NSS: „lze proto vyloučit výklad, podle něhož by nárok na vrácení daně náležel subjektům, které by teplo bezprostředně nevyráběly, nýbrž by pouze vyvíjely činnost k tomuto účelu směřující. Je totiž plně legitimním rozhodnutím zákonodárce stanovit podmínky pro vrácení této daně a v daném případě je zjevné, že touto daní nechtěl zatížit osoby, které topné oleje spotřebovávají na výrobu tepla. Zároveň však je patrné, že z této daňové povinnosti nebyl zprostit subjekty další, které např. v této oblasti pouze nejrůznějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo

vyrábějí.“ V uvedené věci NSS posuzoval situaci, v níž daňový subjekt uzavřel s cca 80 vlastníky domů, resp. se zástupci obchodních společností a dalších organizací, vlastníci domovní kotelny, smlouvy o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepelné energie a dodání této energie do objektu ze zdroje do 50 kW. NSS pokládal za nutné brát v úvahu skutečný obsah právních jednání či jiných skutečností rozhodných pro stanovení či vybrání daně, pokud byl zastřený stavem formálněprávním a lišil se od něho. Konkrétní skutkový stav byl takový, že daňový subjekt uzavřel jako nájemce smlouvu s vlastníky topných zařízení jako pronajímateli (NSS však připomněl, že svojí faktickou povahou se zjevně o nájemní vztah vůbec nejednalo). Daňový subjekt byl podle smlouvy povinen zajistit výrobu tepelné energie a tuto pronajímatelům dodávat. Daňový subjekt jakožto nájemce byl též oprávněn určit osobu oprávněnou obsluhovat zařízení a vykonávat dozor nad jeho správnou funkcí; takovými pověřenými osobami byli pronajímatelé. Z rozsudku vyplývá, že nájemce dodával pronajímatelům LTO a zajišťoval servisní úkony. Pronajímatelé naproti tomu byli povinni udržovat soubor zařízení na výrobu tepelné energie a zajišťovat jeho obsluhu a nebyli oprávněni doplňovat palivo od jiného dodavatele než od nájemce. NSS na základě výše uvedených skutkových zjištění dovodil, že bezprostřední činnost směřující k výrobě tepla prováděli pronajímatelé a nikoli nájemce, neboť nájemce neměl možnost ovlivňovat proces výroby tepla. Pronajímatelé fakticky obsluhovali předmětná automatizovaná zařízení. Teplo se v zařízeních vyrábělo vždy výhradně pro objekty pronajímatelů a nájemce činnost při výrobě tepla nemohl nikterak ovlivnit.

- [18] Krajský soud v Praze pak v rozsudku ze dne 28. 2. 2020, č. j. 48 Af 22/2017-371, dovodil, že byť NSS vyslovil shora uvedené závěry k zákonu o spotřebních daních z roku 1992, lze z nich vycházet také za stávající právní úpravy, neboť nárok na vrácení daně je v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních upraven obdobně. Odkázal v této souvislosti rovněž na důvodovou zprávu k zákonu o spotřebních daních, podle níž se ustanovení § 56 „*proti dnešnímu stavu věcně nemění. Daň se vrací právníckým a fyzickým osobám, které nakoupily topné oleje za cenu obsahující spotřební daň a prokazatelně je použily pro výrobu tepla.*“ Zdejší soud se s tímto závěrem ztotožňuje (srov. např. též rozsudek zdejšího soudu ze dne 21. 10. 2020, č. j. 14 Af 37/2018-86). Právní úpravu nároku na vrácení spotřební daně je tedy nadále třeba vykládat zužujícím způsobem a přiznávat tento nárok jen těm osobám, které topné oleje nakoupily a poté je samy použily na výrobu tepla (to však nikoli nutně pro vlastní potřebu a spotřebu). Zároveň platí, že při posuzování splnění podmínek pro uznání nároku na vrácení spotřební daně je třeba vycházet z obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (viz § 8 odst. 3 daňového řádu).
- [19] Z uvedeného vyplývá, že účel institutu vrácení spotřební daně dle § 56 ZSD spočívá v úmyslu zákonodárce nezatěžovat spotřební daní z minerálních olejů pouze ty subjekty, které oleje skutečně samy spotřebovaly k výrobě tepla. Aby byl tento cíl naplněn, musí žadatel o vrácení spotřební daně prokázat, že LTO spotřeboval na výrobu tepla. To předpokládá povinnost žadatele bezprostředně se podílet na výrobě tepla. Nestačí proto jen vyvíjet činnost k tomu směřující, ale oleje musí být při spotřebě ve faktické moci žadatele. Jedině tak může žadatel přesvědčivě

prokázat, že jím tvrzené užití olejů odpovídá skutečnosti. Tento výklad navíc vyplývá přímo ze znění § 56 odst. 1 ZSD, konkrétně ze sousloví „[oleje], které byly jimi (právníckými nebo fyzickými osobami, pozn. soudu) prokazatelně použity pro výrobu tepla.“ Žadatel o vratku nemusí prokazovat vlastnické právo k oleji nebo k topnému zařízení, pro vznik nároku dle § 56 odst. 1 ZSD postačuje, že nakoupil označované a obarvené LTO za cenu včetně daně a spotřeboval je k výrobě tepla.

- [20] Výklad žalovaného přitom nijak nepopírá podstatu institutu vrácení spotřební daně a neznemožňuje nárokování vratky; právě naopak směřuje k zajištění účelu § 56 ZSD, neboť připouští vrácení spotřební daně pouze v případě prokazatelného použití oleje pro výrobu tepla. Žalobce přitom nebyl vyloučen z nárokování vratky spotřební daně, nárok mu ale nebyl přiznán z důvodu neunesení důkazního břemene.
- [21] Ve druhém žalobním bodě žalobce namítal neexistenci simulovaného jednání a nesouhlasil s názorem žalovaného, že smlouvy o dodávkách tepla měly pouze zastírat skutečný stav, který měl spočívat v tom, že žalobce pouze dodával LTO a pronajímal mobilní zařízení. S tím úzce souvisí i čtvrtý žalobní bod, v němž žalobce brojil proti pochybnostem o průkaznosti a věrohodnosti předložených evidencí. Soud proto vypořádá oba žalobní body najednou.
- [22] Podle § 8 odst. 1, 3 daňového řádu „správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. (3) správce daně vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní.“
- [23] Podle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu „správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti.“
- [24] Zastřením skutkového stavu se zabýval Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, v němž uvedl: „O zakrývání (dissimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7 d. ř. (§ 8 odst. 3 daňového řádu, pozn. soudu) může jít totiž jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost.“
- [25] Podle čl. III. smlouvy o dodávce tepla s odběratelem xxxx je dodání tepelné energie v požadovaném množství, dodávky paliva a technické podmínky provozu, odběratel se zavazuje, že nebude s topným zařízením manipulovat bez souhlasu pracovníka žalobce a nebude nakládat s LTO uskladněnými u odběratele, v dodatku č. 1 k této smlouvě je závazek žalobce umožnit odběrateli užívání teplovzdušného zařízení a dále závazek žalobce dodávat LTO odběrateli. Stočením do zařízení na místě instalace se vlastníkem LTO stává odběratel, který se za dodaný LTO zavazuje uhradit kupní cenu navýšenou o DPH a spotřební daň, osobou vyrábějící teplo prostřednictvím zařízení žalobce je odběratel. Žalobce tak vystupoval nikoliv z pozice dodavatele tepla, ale prodejce LTO, proto sám nemohl použít nakoupený LTO pro výrobu tepla.

- [26] U provozovny xxxx pak žalobce nepředložil žádnou evidenci o nákupu a spotřebě, a to ani v rámci odvolacího řízení, což je v rozporu s ust. § 56 odst. 7 zákona o spotřebních daních.
- [27] Uvedené skutkové závěry přitom žalobce v podané žalobě nijak konkrétně nerozporuje. Soud tak z nich vychází, když žalobní námitky obecně nesouhlasí s posouzením takto zjištěného skutkového stavu.
- [28] Soud má s ohledem na právní závěry vyslovené ve vztahu k předchozím žalobním bodům za to, že žalobce neprokázal faktické uskutečnění takto vymezeného smluvního vztahu ani doklad o prodeji a evidenci o nákupu a spotřebě. V prvním odběrovém místě tak nebyl prokázán faktický stav, jak je tvrzen v žalobě, v druhém odběrovém místě pak ani předložení dokladů, které jsou pro vrácení daně zákonnou podmínkou.
- [29] Faktický stav je z hlediska splnění podmínek § 56 odst. 1 ZSD prvotní. Důkazy shromážděné žalovaným přitom vypovídají o tom, že žalobce pouze dodával LTO odběratelům, kterým současně pronajímal topná zařízení, přičemž sám žalobce nakoupený LTO k výrobě tepla nepoužil, a nepředložil zákonem vyžadovanou evidenci o nákupu a spotřebě LTO. Tím zákonné podmínky nesplnil, přičemž proti tomuto závěru žalovaného žalobce v žalobě nic konkrétního neuvádí.
- [30] Žalovaný v napadených rozhodnutích v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu přehledně a podrobně vymezil rozhodné důkazy poukazující na zastření skutkového stavu a následně je posoudil s ohledem na jejich obsah, za současného přihlídnutí k ostatním důkazům. Soud proto nesouhlasí s tvrzením žalobce, že závěr žalovaného nemá oporu v provedeném dokazování, žalovaný tudíž neporušil svou povinnost prokázat zastření právního jednání dle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu.
- [31] K průkaznosti a věrohodnosti předložených evidencí se žalovaný podrobně vyjádřil v souvislosti s konkrétními skutkovými zjištěními u namítaných odběratelů a žalobce proti těmto konkrétním zjištěním v žalobě nic neuvádí. K tomu lze zejména poukázat na stanovisko žalovaného na str. 8 rozhodnutí žalovaného, z něhož je zřejmé, že se žalovaný uvažil o „evidencích“, které žalobce předložil a z jakého důvodu dospěl k závěru, že žádná z předložených evidencí neobsahuje údaj o tom, jaké LTO žalobce na dané místo dodal, jakým způsobem a v jakém množství je nabyt nebo získal. Konkrétně pak jsou závěry žalovaného uvedeny ve vztahu ke každému z namítaných odběratelů žalobce. K místu spotřeby Folklore Garden s.r.o. jsou uvedeny pouze „Odebrané LTO“, kde je uveden zůstatek pro vrácení SD 7/2018 a množství LTO v litrech, na dalším řádku datum a množství ELTO v litrech, z čehož je patrné, že se v místě spotřeby nacházely zásoby LTO z minulých zdaňovacích období, u druhého místa spotřeby je žalobce vůbec nepředložil a bylo nutné vycházet z místního šetření. Soud považuje závěry žalovaného o důvodech pochybností o průkaznosti a věrohodnosti předložených evidencí i na zjištění týkající subjektu, který nakoupený LTO použil pro výrobu

tepla, za logické a v souladu se zjištěným skutkovým stavem. Soud tak nemůže přisvědčit žalobci, že žalovaný neunesl své důkazní břemeno stran zpochybnění předložených evidencí, resp. že jsou jeho závěry nepřezkoumatelné.

- [32] Lze tak shrnout, že si žalobce může svobodně uspořádat své podnikání. Pokud však přijatý model neodpovídá veřejnoprávním požadavkům pro vznik nároku na vratku spotřební daně, pak jde tato okolnost na vrub žalobce. Skutečnost, že žalobce tímto způsobem nezískal žádné daňové zvýhodnění, je bez právního významu, neboť nenahrazuje splnění zákonných podmínek § 56 odst. 1 ZSD.
- [33] Soud shledal neopodstatněnou také čtvrtou žalobní námitku, týkající se legitimního očekávání žalobce. Soud předně ve shodě se žalovaným uvádí, že při konkludentním vyměření daně nedochází k právnímu posouzení věcné správnosti údajů deklarovaných v daňovém přiznání. Pokud se správce daně spolehne na údaje tvrzené daňovým subjektem, aniž by je podrobil hodnocení či kontrole, nezakládá tím ustálenou správní praxi ohledně výkladu rozhodné právní otázky, neboť v dané chvíli žádný výklad neprovádí. Konkludentně vyměřená daň pak může být změněna na základě daňové kontroly, dodatečného daňového přiznání či při obnově řízení. Soud přisvědčuje žalovanému i v tom, že pokud správce daně za výše prezentovaného výkladu § 56 ZSD žalobci v minulosti (ve valné většině konkludentně) za stejného skutkového stavu nároky na vratku spotřební daně přiznával, činil tak v rozporu s právními předpisy a jednalo se o správní praxi nezákonnou, která legitimní očekávání žalobce založit nemohla, ať již z důvodu protiprávnosti nebo pro absenci vlastních aktivních úkonů správce daně (bod 69 rozhodnutí žalovaného).
- [34] I pokud správní orgány v minulosti přiznaly žalobci za totožných skutkových okolností nárok na vrácení spotřební daně jinak než konkludentně, bylo by nutno vycházet z konkrétních specifik projednávaného případu. Žalovaný se k poukazu žalobce na přiznání vratky spotřební daně po postupu k odstranění pochybností (dále též „POP“) v minulosti ve svém rozhodnutí vyjádřil a žalobce jeho tvrzení o nahodilosti této správní praxe správce daně, jakož i skutečnosti, že skutkový stav nebyl v těchto řízeních doplňován ani podrobněji zkoumán, nerozporoval. Soud proto odkazuje na stanovisko žalovaného a přisvědčuje mu v závěru, že ani v tomto ohledu nebylo legitimní očekávání žalobce založeno.
- [35] Žalobce v projednávaném případě prokazatelně nepoužil LTO pro výrobu tepla, a nesplnil tak jednu z podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních pro uplatnění nároku na vrácení daně. Pokud by mu tedy správní orgány i za této situaci přiznaly nárok na vrácení spotřební daně, postupovaly by v rozporu se zákonem. Dle rozsudku NSS ze dne 29. 12. 2015, č. j. 4 As 230/2015-45, je přitom základním předpokladem pro postup v souladu se zásadou ochrany legitimního očekávání soulad s právními předpisy, tj. postup v souladu se zásadou zákonnosti. Zásadu ochrany legitimního očekávání tedy nelze vykládat tak, že pokud správní orgány někdy pochybily a rozhodly nezákonně, vzniká adresátům právních norem v obdobných případech legitimní očekávání, že i v jejich věcech bude rozhodnuto

nezákonně. Podobně se účastník konkrétního řízení nemůže domáhat, aby správní orgán lpěl na svém předchozím nezákonném rozhodnutí.

- [36] Je skutečností, že i nezákonná praxe správních orgánů může za určitých okolností vzbudit legitimní očekávání adresátů právních norem, jak připustil rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 1. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132. Oba principy, tj. princip legality a princip ochrany legitimního očekávání, jsou v zásadě rovnocenné a jejich rozpor je nutno posuzovat s ohledem na konkrétní okolnosti jednotlivých případů (srov. rozsudek NSS ze dne 24. 2. 2010 č. j. 6 Ads 88/2006-159). Zejména je třeba vzít v potaz důvod změny rozhodovací praxe, tedy zda je odůvodněna dostatečně závažnými okolnostmi, a zda se s touto změnou měly dotčené subjekty možnost předem seznámit. Tyto podmínky byly dle soudu v projednávaném případě splněny. Žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí mj. uvedl, že žalobce byl již před podáním daňového přiznání za první z příslušných zdaňovacích období (duben 2017) seznámen prostřednictvím Sdělení o postupu k odstranění pochybností ze dne 5. 4. 2017, č. j. 25010-2/2017-510000-32.1 v řízení vedeném ke zdaňovacímu období prosinec 2016, s pochybnostmi celního úřadu o tom, kdo ovládal proces výroby tepla (sdělení 12/2016). Žalobce tak byl se sdělením 12/2016 obeznámen, jak potvrdil i při ústním jednání u soudu, a bylo na něm, aby v případě nejistoty stran uplatněných nároků na spotřební daň za rozhodná období (v průběhu topné sezóny) využil právních nástrojů, které mu právní řád skýtá a požádal příslušný metodický orgán GŘC o závazné stanovisko, zda je jím uplatňovaný „obchodní model“ v souladu se zákonem a lze jej považovat za výrobce tepla dle § 56 ZSD. To však žalobce neučinil a žalovaný proto právem uvádí, že vydáním sdělení 12/2016 došlo k „přetržení“ legitimního očekávání žalobce v tom, že je za daného skutkového stavu výrobcem tepla dle § 56 ZSD.
- [37] S ohledem na shora uvedené lze uzavřít, že závěry žalovaného nemohly být pro žalobce překvapivé. Zároveň soud shledal, že změna rozhodovací praxe byla podepřena dostatečnou právní argumentací a vycházela z prokázaného skutkového stavu věci. Za této situace tudíž platí, že zásada legitimního očekávání žalobce neměla absolutní hodnotu, nýbrž mohla být omezena zásadou legality. K dílčímu argumentu, že neexistuje žádný zvláštní zájem na tom, aby byla upřednostněna zásada legality před legitimním očekáváním, neboť mimo jiné vrácením spotřební daně nevznikne veřejným rozpočtům nespravedlivá újma, kdy stát vrátí jen to, co vrátit má, soud opětovně poukazuje na to, že žalobce nesplnil podmínky pro vrácení spotřební daně dle § 56 ZSD, proto mu stát slovy žalobce „nic vrátit nemá“.
- [38] Pro úplnost soud uvádí, že výše uvedený závěr (v rozsudku ze dne 17. 2. 2021 ve věci sp. zn. 9 Af 48/2019), potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43, a následně pak Ústavní soud ve výše zmíněném usnesení ze dne 16. 8. 2022 ve věci sp. zn. I. ÚS 3101/21, kterým ústavní stížnost žalobce odmítl a k jeho námitce porušení legitimnímu očekávání ve vztahu k časově předcházejícímu zdaňovacímu období zejména uvedl „*k vratce spotřební daně stěžovatelce docházelo na základě konkludentní činnosti celních orgánů (srov. zejm. bod 39 napadeného rozsudku městského soudu). Takové stanovení daně s ohledem na shora předestřený a v ústavní rovině bezvadný právní názor kasačního soudu nemohlo*

stěžovatelce založit jakákoliv očekávání budoucího postupu, jelikož při něm správce daně nijak nehodnotil ani neposuzoval zákonnost jejího nároku. Správce daně totiž vycházel jen z jejich tvrzení coby daňového subjektu, takže ve výsledku vyměřil takovou daň, jakou sama tvrdila. Není tu proto rozhodné, že teprve s časovým odstupem došlo ze strany správce daně k vlastnímu posouzení právní otázky, koho [ne] lze považovat za osobu, které náleží nárok na vrácení spotřební daně v mezích ustanovení § 56 odst. 1 ZSD. Podstatné je, že správní orgán zde nepostupoval (a z podstaty věci ani nemohl postupovat) se zpětnou účinností v neprospěch stěžovatelky jako daňového subjektu. Naproti tomu dosavadní konkludentní vyměření daně nezakládalo specifickou správní praxi, takže ani nemohlo představovat překážku pro vyjevení právní otázky s přihlédnutím k absenci legitimního očekávání stěžovatelky. Na tomto závěru nic nemění ani případná šetření či kontroly, jimiž správce daně prověřoval dílčí skutečnosti, poněvadž jejich prostřednictvím neřešil výklad ustanovení § 56 odst. 1 ZSD a s ním související právní otázku, koho zákon pokládá za výrobce tepla. Dále se sluší podotknout, že v řízeních, z nichž vzešla nyní napadená soudní rozhodnutí, byla předmětem přezkumu ta rozhodnutí odvolacího správního orgánu, kterými byly potvrzeny platební výměry správce daně za zdaňovací období měsíců dubna až října 2017. Ke stěžovatelkou tvrzené "změně správní praxe" však došlo již na základě sdělení správce daně o postupu k odstranění pochybností dle § 90 odst. 2 daňového řádu (č. j. 25010-2/2017-510000-32.1 ze dne 5. 4. 2017) ve vztahu ke zdaňovacímu období prosince 2016. Platební výměr odtud vzešlý ovšem není předmětem přezkumu správních soudů v nyní napadených rozhodnutích. Správce daně tehdy vyměřil nově, v porovnání s předchozími zdaňovacími obdobími, nárok na vrácení spotřební daně ve výši 0 Kč. Stěžovatelce tedy muselo být v době podání řádných daňových přiznání za zdaňovací období, pro která byly vydány platební výměry jsoucí předmětem přezkumu nyní rozporovaných rozhodnutí správních soudů, známo, jaký právní názor správce daně zaujal (srov. např. body 36 až 38 rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 305/2021-35 ze dne 13. 1. 2022). V tomto směru tedy stěžovatelce nesvědčí obrana odkazující na (byť domnělé) legitimní očekávání, které by beztak bylo nutně skončilo vydáním a doručením platebního výměru za zdaňovací období měsíce prosince 2016. Ústavní soud nesdílí přesvědčení stěžovatelky o nepřiměřeném zásahu do jejího práva na podnikání. Nelze tu totiž přehlédnout mimo jiné skutečnost, že stěžovatelka na jednu stranu připouští, že zákon (v § 56 ZSD) byl nejasný a jeho interpretace správcem daně vůči ní doznala změn, které nemohla předvídat, a na něž proto nemohla patřičným způsobem reagovat. Na druhou stranu se však svobodně rozhodla na tomto právním základu vybudovat své podnikání, takže jí riziko, že výklad zákona ze strany orgánů veřejné moci nemusí být nevyhnutelně setrvalým, muselo být ze subjektivního hlediska tím spíše zřejmé. Tato okolnost vystupuje do popředí o to více, uváží-li se, že vrácení spotřební daně při splnění podmínek uvedených v 56 odst. 1 ZSD představuje určitou daňovou výhodu poskytovanou státem, jelikož jeho podstatou je vyplacení finančních prostředků daňovému subjektu v podobě vrácení daně (a nikoli primárně osvobození od ní - srov. bod 26 napadeného rozsudku Nejvyššího správního soudu). Stěžít tak lze v tomto ohledu hovořit o zásahu do práva podnikat a provozovat jinou hospodářskou činnost podle čl. 26 odst. 1 Listiny.“

- [39] Soud pro úplnost dodává, že nezohlednil rozsudky Nejvyššího správního soudu, na které žalobce poukazyval, protože se týkaly střetu principu legality s principem

právní jistoty v případech nezákonné či nesprávné správní praxe. Tato otázka nebyla při vypořádávání tohoto žalobního bodu podstatná, protože žalobce nemohl legitimně očekávat, že jeho žádosti bude vyhověno.

- [40] Pokud žalobce v souvislosti s námitkou porušení práva na legitimní očekávání poukazoval na obiter dictum vyjádření žalovaného v závěru odůvodnění k obdobné odvolací námitce žalobce, soud k tomu uvádí, že je z celkové koncepce odůvodnění žalovaných rozhodnutí, jakož i odůvodnění závěru zřejmé, proč žalovaný nevesel na tuto námitku, a že své stanovisko uvedl žalovaný právě „nad rámec“ svých úvah k otázce, zda ze strany žalobce docházelo k naplnění smluvních ujednání o dodávkách tepla ve vztahu právní úpravě z oblasti energetiky, aby zjistil, že činnosti žalobce nelze považovat za dodávku energie dle § 76 odst. 3 energetického zákona. Takové „nad rámec“ učiněné stanovisko žalovaného je zjevně bez vlivu na jádro věci, že žalobce není za daného skutkového stavu výrobcem tepla dle § 56 ZSD.
- [41] Ke zrušení žalobou napadených rozhodnutí nevedla ani žalobní námitka pátého žalobního bodu, v níž žalobce tvrdil rozpor s právem Evropské unie, konkrétně s principem proporcionality. Jak bylo odůvodněno výše, žalobce neprokázal splnění podmínek pro vznik nároku na vratku spotřební daně dle § 56 odst. 1 ZSD. Odmítnutí jím uplatňovaného nároku ze strany správních orgánů soud proto nepovažuje za nepřiměřené, neboť je postupem souladným se zákonem. Použití LTO k výrobě tepla je hlavním kritériem pro určení osoby, která může vratku spotřební daně úspěšně nárokovat. Pokud byl topný olej využit k výrobě tepla, ale není zřejmé kým, pak byl sice splněn zákonem předpokládaný způsob spotřeby oleje, ale nikdo se dobrodiní nemůže domáhat. Zákonodárce totiž nechtěl spotřební daní zatížit právě osobu, která minerální olej použila k výrobě tepla. Pokud žalobce neprokázal, že to byl přímo on, kdo využil LTO k výrobě tepla, nelze hovořit o porušení principu proporcionality. Nevrácení odvedené spotřební daně nelze považovat za neúměrný zásah veřejné moci do vlastnického práva žalobce, ale za zákonem předpokládaný následek neunesení důkazního břemena dle § 92 odst. 3 daňového řádu, ve vztahu k nároku na dobrodiní, které zákonodárce producentům tepla poskytuje.
- [42] V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.).
- [43] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Vzhledem k tomu, že žalovanému státu tyto nevznikly, soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) 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). Případně-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.

Podle ust. § 104 odst. 3 písm. a) s.ř.s. v případě, kdy městský soud rozhodoval po zrušení rozhodnutí Nejvyšším správním soudem, je kasační stížnost nepřipustná, mimo situaci, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem 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 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.

Praha dne 16. března 2023

JUDr. Ladislav Hejtmánek, v.r.
předseda senátu