



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Petry Venclové, Ph.D., a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry ve věci

žalobce: **ZEPO, akciová společnost Leština (a. s.), IČO: 63216884,**
sídlem č. p. 30, 539 44 Leština,
zastoupený Mgr. Luďkem Šikolou, advokátem,
sídlem Ovocný trh 1096/8, 110 00 Praha,

proti
žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2023, č. j. 18656-5/2023-900000-318,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

1. Žalobce je provozovatelem bioplynové stanice, v níž vyrábí bioplyn, který následně spaluje v kogenerační jednotce, čímž vzniká elektřina a teplo (kombinovaná výroba elektřiny a tepla).

Žalobou napadeným rozhodnutím byla žalobci ve spojení s rozhodnutími Celního úřadu pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“ či „celní úřad“) ze dne 26. 8. 2021, č. j. 108746/2021-590000-31 (zdaňovací období leden 2021), č. j. 108787/2021-590000-31 (zdaňovací období únor 2021), č. j. 108803/2021-590000-31 (zdaňovací období březen 2021) a č. j. 108815/2021-590000-31 (zdaňovací období duben 2021) stanovena podle pomůcek [§ 98 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále též „daňový řád“)] daň ze zemního plynu a některých dalších plynů (dále též „daň z plynu“) ve výši 22 317 Kč za zdaňovací období leden 2021, ve výši 20 692 Kč za zdaňovací období únor 2021, ve výši 24 176 Kč za zdaňovací období březen 2021 a ve výši 23 387 Kč za zdaňovací období duben 2021.

2. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2023, č. j. 18656-5/2023-900000-318, podal žalobce žalobu, v níž předně zpochybnil závěr žalovaného, že osvobodit podle § 8 odst. 1 písm. b) zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, část čtyřicátá pátá, daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, v rozhodném znění (dále též „zákon o dani z plynu“), lze pouze tu část bioplynu, která připadá na výrobu elektřiny. Žalobce je oproti názoru žalovaného přesvědčen, že veškerý bioplyn, který je v bioplynové stanici vyroben, je spotřebován na výrobu elektřiny, a proto má být osvobozen od daně z plynu v souladu s § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu jakožto bioplyn použitý pro výrobu elektřiny. V této souvislosti žalobce poukázal na informaci Generálního ředitelství cel ze dne 8. 4. 2021, č. j. 19891/2021-900000-231, a stanovisko Energetického regulačního úřadu (dále též „ERÚ“) č. 1/2013, dle kterého jsou „*bioplynové stanice výrobnou elektřiny z bioplynu*“ a teplo, které vzniká při výrobě elektřiny, je „*pouze sekundárním produktem*“ (dle žalobce „*v bioplynové stanici, resp. kogenerační jednotce, teplo z bioplynu vzniká samovolně při využití bioplynu na výrobu elektřiny*“).
3. Dále žalobce vyjádřil nesouhlas s postupem žalovaného, který dle žalobce „*odůvodňuje povinnost žalobce podrobit dani bioplyn užitý k výrobě tepla*“ změnou § 8 zákona o dani z plynu, kdy s účinností od 1. 1. 2021 došlo ke zrušení § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu, dle kterého je „*od daně osvobozen bioplyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý pro pohon motorů uvedený pod kódem nomenklatury 2711 29*“. Toto osvobození však, jak žalobce dovozuje např. z rozhodnutí Evropské komise sp. zn. C (2015) 5632 cor ze dne 12. 8. 2015 či z důvodové zprávy k zák. č. 382/2015 Sb., na žalobce nedopadalo a týkalo se „*bioplynu určeného jako náhrada tradičních pohonných hmot na bázi ropy*“. Dle žalobce ovšem „*bioplyn vyrobený v BPS není určen a nikdy nebyl určen jako náhrada tradičních pohonných hmot pro dopravu na bázi ropy*“. Žalovaný tedy změnil svůj postup vůči daňovým subjektům na základě legislativní změny, kterou zákonodárce provedl s jiným úmyslem než jaký této změně žalovaný přisuzuje. Taková změna podle názoru žalobce nemohla ospravedlnit změnu správní praxe, a proto je změna správní praxe nepřijatelná (v této souvislosti žalobce poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 520/06). Obdobně v odvolacím řízení žalovaný změnil rozhodnutí prvostupňového správce daně v neprospěch žalobce [při zjišťování množství tepla vzniklého v bioplynové stanici totiž správce daně vycházel z evidence ERÚ, kterou žalobce předložil, avšak žalovaný provedl místní šetření a vlastní výpočet, v důsledku čehož stanovil žalobci vyšší daň z plynu, přičemž vycházel z toho, že předmětem daně je veškerý bioplyn vstupující do kogenerační jednotky s výjimkou bioplynu, který odpovídá elektrické účinnosti kogenerační jednotky], navíc odvolací řízení trvalo téměř dva roky. Výše uvedeným postupem mělo dojít k [zřejmě neoprávněnému, neboť každá daňová či poplatková povinnost představuje zásah do vlastnického práva dotčeného subjektu (pozn. soudu)] zásahu do vlastnického práva žalobce a současně k porušení příkazu vykládat

právo v pochybnostech mírněji, resp. ve prospěch daňových subjektů. Žalobce bude muset zpětně dopláct rozdíl původně vyměřené daně a daně vyměřené žalovaným, a to až téměř tři roky zpětně, což pro něj bude představovat nepředvídatelný a jednorázový výdaj ve značné výši. Stejně tak mu správce daně předepíše úroky z prodlení, ačkoliv v době splatnosti původní daně neexistoval jednotný náhled správce daně na předmět daně a výpočet základu daně, a tedy ani výši daně.

4. Žalobce též v žalobě tvrdil, že „že ví o případech, kdy žalovaný vydal pravomocné rozhodnutí, ve kterém za předmět daně považuje pouze bioplyn spotřebovaný k výrobě tzv. užitečného tepla“, nicméně „takovýmto rozhodnutím přímo nedisponuje“. Pro žalovaného se dle žalobce „jedná o poměrně snadno obstaratelné informace, neboť je sám orgánem, který v daných věcech rozhodoval“. Žalobce proto navrhl, aby „soud žalovanému v rámci vysvětlovací povinnosti uložil povinnost předložit vlastní pravomocná rozhodnutí, ve kterých používá pro výpočet základu daně množství bioplynu spotřebovaného na výrobu užitečného tepla“. Soud by měl též dle žalobce uložit žalovanému i to, aby v rámci vysvětlovací povinnosti předložil rozhodnutí Celního úřadu pro Zlínský kraj a Celního úřadu pro Pardubický kraj, ve kterých správce daně používá pro výpočet základu daně množství bioplynu spotřebovaného na výrobu užitečného tepla.
5. Vzhledem k tomu, že postup žalovaného, který zdánlivě veškerý bioplyn odpovídající tepelné účinnosti kogenerační jednotky a poměrné části ztrát, je dle žalobce protizákonný a odporuje dosavadní praxi krajských celních úřadů a rovněž dosavadní praxi žalovaného, který svůj právní náhled na věc změnil až v průběhu odvolacího řízení ve věci žalobce, mělo by být žalobou napadené rozhodnutí zrušeno a věc by měla být vrácena žalovanému k dalšímu řízení.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě [jež není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat základní námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal; ostatně rozhodnutí soudu je primárně reakcí na žalobní námitky,¹ teprve až v druhé řadě - a pouze tehdy, je-li to pro vyjasnění stěžejních otázek nezbytné - případně může reagovat i na vyjádření k žalobě (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020 – 41, bod 9)] setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

II.

7. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí [přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.)], a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

¹ Jak mnohokrát uvedl Nejvyšší správní soud (viz např. rozsudky ze dne 15. 1. 2021, č. j. 7 Ads 435/2019–34, bod 10, ze dne 28. 11. 2019, č. j. 7 As 71/2018 – 31, bod 34, ze dne 31. 10. 2019, č. j. 7 As 303/2019 – 49, bod 15, ze dne 29. 3. 2016, č. j. 5 As 74/2015 – 56, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 2 Afs 174/2015 – 45), „je to žalobce, kdo určuje rozsah a meze přezkumu napadeného rozhodnutí v podobě žalobních bodů“ a „správní soud je tak povinen vypořádat se pouze s žalobní argumentací“.

8. Předně soud zdůrazňuje, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument. Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení – srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008–13), případně i s akceptací odpovědi implicitní - tzn., že na námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí [„není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68)]. Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok jeho rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. nález ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08, bod 24), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci – pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů – nesmí být přemrštěné. Takový postup je vhodný zejména u obsáhlých podání, která v zásadě ulpívají na detailech a formálních námitkách, jež nemohou mít vliv na konečný závěr soudu o důvodnosti návrhu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 1 Afs 8/2019–56, a ze dne 4. 8. 2023, č. j. 10 Afs 12/2021–75, bod 50). Jiný postup by ohrožoval funkčnost orgánů veřejné moci, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly (k tomu srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 9 As 413/2018–43, bod 21). Z výše uvedených důvodů proto např. soud není povinen reagovat na košatou a obsáhlou žalobu stejně košatým a obsáhlým rozsudkem (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015–48, bod 35, popř. rozsudky téhož soudu ze dne 5. 2. 2021, č. j. 5 As 140/2019–93, bod 41, a ze dne 5. 3. 2021, č. j. 5 As 267/2019–106, bod 66). Implicitně lze samozřejmě vypořádat i důkazní návrhy účastníků řízení (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2019, sp. zn. III. ÚS 35/19, bod 62, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2017, č. j. 9 Ads 225/2016–61, body 42 a 44, a ze dne 11. 7. 2019, č. j. 5 Ads 213/2018–25, bod 18).
9. Lze tedy shrnout, že (jak výstižně konstatoval Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 27. 9. 2022, č. j. 2 As 272/2020–81, bod 26) „*obecně není dána povinnost soudu posoudit všechny námitky vznesené v řízení a ty obsáhle vyvrátit; jeho úkolem je uchopit obsah a smysl přednášené argumentace a vypořádat se s ní*“. Současně platí, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou správně vyřčené, a proto bude soud tam, kde se se závěry správních orgánů shodne, na tyto odkazovat, event. je stručně shrne. Soud přitom není povinen hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, které již přesvědčivě vyslovily správní orgány (podobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013–128, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014–88), resp. soud není povinen vše znovu převyprávět „vlastními slovy“ (srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20).
10. Přesto, že žalobce tím, že se hned v úvodu žaloby dovolává osvobození od daně z plynu podle § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu, implicitně připouští, že jím vyrobený a použitý bioplyn je předmětem daně z plynu podle § 4 zákona o dani z plynu, uvádí soud pro úplnost úvodem, že žalobcem vyrobený a použitý bioplyn kódu kombinované

nomenklatury 2711 29 je předmětem daně podle § 4 zákona o dani z plynu [příčemž předmětné ustanovení (ani žádné jiné) nikterak nerozlišuje, kde a jakým způsobem byl bioplyn vyroben; zákon o dani z plynu s nabytím plynu na daňovém území ČR jeho výrobou počítá, když v § 12 uvádí, že nabytí plynu bez daně může na daňovém území pouze dodavatel, a to pouze na základě povolení k nabytí plynu bez daně; to neplatí pro nabytí plynu bez daně výrobou a nabytí plynu operátorem trhu]. S ohledem na způsob použití se jedná o předmět daně podle § 4 písm. c) bod 1. zákona o dani z plynu (plyn používaný pro stacionární motory). Žalobce je plátcem daně podle § 3 odst. 1 písm. e) zákona o dani z plynu, neboť spotřebovává nezdaněný plyn a podle § 5 odst. 1 písm. e) zákona o dani z plynu mu povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dnem spotřeby nezdaněného plynu, s výjimkou plynu osvobozeného od daně.

11. K námitce, že veškerý bioplyn, který je v bioplynové stanici vyroben, je spotřebován na výrobu elektřiny, a proto má být osvobozen od daně z plynu v souladu s § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu jakožto bioplyn použitý pro výrobu elektřiny, soud uvádí, že kogenerační jednotka, kterou provozuje žalobce, je zařízení, ve němž probíhá kogenerace, tj. společná výroba elektřiny a tepla, které je objektivně způsobilé k dalšímu využití. Kombinovaná výroba elektřiny a tepla je někdy označována ve zkratce jako „KVET“. Základ každé kogenerační jednotky tvoří soustrojí motor a generátor. Pohonnou jednotkou je pístový motor upravený na spalování zemního plynu, ale lze využít i bioplyn získaný, resp. vyrobený v bioplynové stanici. Bioplyn v bioplynové stanici vzniká ve fermentoru v rámci procesu anaerobní fermentace z biologicky rozložitelných materiálů (keřda, chlěvský hnůj, siláž, senáž apod.). Kogenerační jednotka je tedy zařízení, jehož smyslem je jednak provozovat spalovací motor v ideálním režimu tak, aby co nejefektivněji přeměnil energii pohonné hmoty na kinetickou energii, která roztáčí elektrický generátor, jednak zachytit maximum produkované tepelné energie do nosného média. Tím se kogenerační jednotka odlišuje od běžného způsobu využití spalovacího motoru, jelikož zde nejde pouze o využití kinetické energie, ale i o maximální využití (zachycení) produkovaného tepla. Jinak řečeno, pokud by se mělo jednat, jak tvrdí žalobce, pouze o odpadní a nechtěné teplo, pak by nebylo nutno osazovat nad rámec chlazení běžného u stacionárních motorů další zařízení k zachycení tepla, nákladná jak na pořízení, tak na údržbu. Jednodušším a levnějším řešením by bylo otevřít prostor a zajistit odvod tepla prouděním vzduchu, jak je to běžně u stacionárních motorů řešeno. V takovém případě by se však ale nejednalo o technologii KVET. Teze, že veškerý bioplyn použitý ve stacionárním motoru je využit pro výrobu elektřiny, je tedy nesprávná, neboť spalovací motor by musel při přeměně energie uvolněné z pohonné hmoty na energii kinetickou pracovat se stoprocentní účinností, což, jak je obecně známo, nepracuje (a žalobce to ani netvrdí – k tomu viz např. i konkrétní technické údaje o elektrické a tepelné účinnosti předmětné kogenerační jednotky).
12. Z argumentace žalobce je patrná jeho snaha o bagatelizaci výroby tepla, když o něm hovoří jako o něčem nechtěném (dle žalobce se jedná o „odpadní teplo“²). Žalobce ovšem předmětný bioplyn používá v technologii KVET. To samo o sobě je dostatečným dokladem toho, že z použitého bioplynu objektivně současně vyrábí elektrickou energii a teplo (tj. jde

² Efektivní využívání vyrobeného tepla může mít význam z hlediska energetických předpisů, které pracují s pojmy odpadní a užitečné teplo apod. [viz např. zákon č. 165/2012 Sb., o podporovaných zdrojích energie a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o podporovaných zdrojích energie“)], z hlediska zákona o dani z plynu je však irelevantní.

o proces KVET, tedy o proces kombinované výroby elektřiny a tepla). Oba tyto produkty jsou v technologii KVET postaveny naroveň, neboť oba jsou výsledkem činnosti kogenerační jednotky. Výroba tepla tedy objektivně není upozaděna výrobou elektřiny, jakkoli žalobce akcentuje svůj ryze subjektivní pohled, že v procesu KVET je teplo sekundárním produktem, jehož vznik nemůže nijak ovlivnit (dle žalobce „jde o samovolný proces při výrobě elektřiny“), a že primárním produktem je (pro něj) pouze elektřina. Pro účely zdanění bioplynu daní z plynu podle zákona o dani z plynu je rozhodný jen objektivní skutkový stav, tj. skutečnost, že z bioplynu použitého v rámci KVET dochází vedle výroby elektřiny také k výrobě tepla. Subjektivní názor žalobce není rozhodný. Z pohledu zákona o dani z plynu není významné, který z výsledných produktů (elektřina, teplo) je pro žalobce více chtěný či jehož výroba převažuje. Podstatné je, že žalobce bioplyn spotřebovává v technologii KVET a objektivně vyrábí jak elektřinu, tak teplo. Samotná skutečnost, že bioplyn, jenž byl použitý k výrobě elektřiny, je osvobozen od daně, tedy nemá vliv na zdanění té části bioplynu, jež byla použita pro jiný účel (zde pro výrobu tepla). V tomto se soud zcela ztotožňuje s argumentací žalovaného. S ohledem na podstatu technologie KVET, znění § 4 odst. 1 písm. c) a § 8 odst. 1 písm. b) a c) zákona o dani z plynu a s ohledem na závěry rozsudku Soudního dvora EU C-31/17 ve věci *Cristal Union*³(na který žalovaný správně poukázal) tedy nemohou argumenty

³ Ve věci C-31/17 Soudní dvůr EU posuzoval, zda bylo v souladu se Směrnicí 2003/96/ES to, že francouzské daňové orgány vyměřovaly daň z veškerého plynu použitého v kogenerační jednotce bez ohledu na to, že vedle tepla byla z tohoto plynu vyrobena také elektřina [Soudní dvůr Evropské unie učinil svoje závěry obecně ve vztahu k „energetickým produktům“ používaným v kogenerační jednotce (příčemž Směrnice 2003/96/ES jako energetické produkty označuje v čl. 2 odst. 1 písm. b/ také výrobky kódů KN 2701, 2702 a 2704 až 2715 (mezi energetické produkty proto patří i bioplyn o kódu KN 2711 29), a proto jsou závěry Soudního dvora Evropské unie použitelné i ve věci žalobce, kdy se jednalo o bioplyn, nikoli o zemní plyn jako ve věci C - 31/17]. Spor byl o aplikaci článků 14 odst. 1 písm. a) a 15 odst. 1 písm. c) Směrnice 2003/96/ES. Zjednodušeně řečeno článek 14 odst. 13 písm. a) stanovuje členským státům povinnost zavést u plynu osvobození od daně pro energetické produkty použité k výrobě elektřiny. Vedle toho článek 15 odst. 1 písm. c) Směrnice 2003/96/ES umožňuje členským státům zavést plné nebo částečné osvobození nebo sníženou úroveň zdanění energetických produktů používaných pro KVET. Ve Francii sice bylo ve smyslu článku 14 odst. 1 písm. a) Směrnice 2003/96/ES zavedeno osvobození pro plyn použitý pro výrobu elektřiny, avšak osvobození ve smyslu článku 15 odst. 1 písm. c) Směrnice 2003/96/ES ve Francii zavedeno nebylo. Názor francouzské daňové správy v souzeném případě byl ten, že pokud není ve Francii zavedeno osvobození ve smyslu článku 15 odst. 1 písm. c) směrnice, nelze od daně osvobodit plyn použitý pro KVET *en bloc*. Francouzská společnost Cristal Union, které se záležitost týkala, oponovala, že i když ve Francii nebylo zavedeno osvobození ve smyslu článku 15 odst. 1 písm. c) Směrnice 2003/96/ES (a nelze tak osvobodit plyn z důvodu jeho použití pro KVET), měla by s ohledem na článek 14 odst. 1 písm. a) směrnice být od daně osvobozena alespoň ta část plynu použitého pro KVET, která připadá na výrobu elektřiny (tj. zdaněna ta část plynu použitého pro KVET připadající na výrobu tepla). Evropský soudní dvůr dal společnosti Cristal Union za pravdu. V podmínkách České republiky byla zmiňovaná Směrnice 2003/96/ES do vnitrostátního práva České republiky transponována právě zákonem o dani z plynu, což je zřejmé z § 1 zákona o dani

z plynu (resp. z poznámky 1 pod čarou, na kterou je v § 1 odkazováno). Ve vztahu k případu žalobce je z uvedeného rozsudku významná jednak skutečnost, že Soudní dvůr EU již samotným projednáním potvrdil, že plyn použitý pro technologii KVET je ve smyslu Směrnice 2003/96/ES předmětem daně z plynu a podléhá dani (jinak by se soud osvobozením od této daně ani nezabýval), a jednak skutečnost, že po zhodnocení dotčených ustanovení Směrnice 2003/96/ES, jejích principů a důvodů zavedení dospěl Soudní dvůr EU k závěru, že ač v daném státě (ve Francii) nebylo ve smyslu článku 15 odst. 1 písm. c) Směrnice 2003/96/ES zavedeno osvobození pro plyn použitý v technologii KVET, je ve smyslu článku 14 odst. 1 písm. a) Směrnice 2003/96/ES povinně i u technologie KVET osvobozena jen ta část z použitého plynu, která v této technologii připadá na výrobu elektřiny. Pro případ žalobce je poté významná i skutečnost, že Soudní dvůr EU sice připustil případné obtíže praktického rázu spojené s potřebou určení podílu plynu použitého v kogenerační jednotce na část pro výrobu elektřiny a na část pro výrobu tepla, avšak i podle jeho názoru určení tohoto podílu není v žádném

žalobce o nevýznamnosti výroby tepla obstat. Daň proto byla žalobci stanovena v souladu se zákonem a nemohlo dojít k neoprávněnému zásahu do jeho vlastnického práva a k porušení čl. 11 odst. 5 Listiny. Stejně tak zde s ohledem na jasné znění § 4 odst. 1 písm. c) a § 8 odst. 1 písm. b) a c) zákona o dani z plynu není prostor pro dvojí výklad těchto ustanovení, resp. pro uplatnění principu *in dubio mitius* (proto, aby tato zásada mohla být uplatněna, musí existovat pochybnost o výkladu zákonného ustanovení – k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 4. 2024, č. j. 8 Afs 190/2022–49, bod 24).

13. Na tomto závěru přitom nemůže nic změnit ani žalobcem zmíněné výkladové stanovisko Energetického regulačního úřadu č. 1/2013, neboť toto stanovisko nebylo vydáno pro účely správy daně z plynu [výkladové stanovisko se zabývá výkladem bodu 1.8 Cenového rozhodnutí Energetického regulačního úřadu č. 4/2012 ze dne 26. 11. 2012, kterým se stanovuje podpora pro podporované zdroje energie] a pro nyní posuzovanou věc je irelevantní. Nadto předmětné stanovisko nepopírá/nevylučuje, že vedle elektřiny je v bioplynové stanici vyráběno také teplo, resp. že bioplynová stanice může mít kromě výroby elektřiny také jiné funkce. Argumentaci žalobce nijak nepodporuje ani informace Generálního ředitelství cel č. j. 19891/2021-900000-231 ze dne 8. 4. 2021, která byla dne 14. 4. 2021 zveřejněna na internetových stránkách Celní správy České republiky. V této totiž nebyla zpochybněna výroba tepla v rámci kogenerační jednotky, jejím cílem bylo upozornit dotčené subjekty na změny v zákoně o dani z plynu, které nastaly ke dni 1. 1. 2021 v souvislosti se zrušením osvobozujícího ustanovení § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu s tím, že i bioplynové stanice vyrábějící elektřinu jsou povinny řídit se zákonem o daně z plynu, neboť nakládají s bioplynem. Dále je v informaci uvedeno, že v případě, že u konkrétní bioplynové stanice nebude možno uplatnit osvobození z důvodu dodávek vyrobeného tepla do domácností [podle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu], lze osvobodit pouze část bioplynu, která byla použita k výrobě elektřiny v KVET (tedy z poměrové části spotřebovaného bioplynu), přičemž část bioplynu, která připadá na výrobu tepla, osvobozena není a je tedy nezbytné tuto část zdanit, tj. podat daňové přiznání a daň zaplatit.

14. Důvodné nejsou ani námitky týkající se výkladu § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu ve znění od 1. 10. 2009 do 31.12. 2020. Předně je třeba zopakovat, že daň žalobci nebyla vyměřena na základě § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu, nýbrž proto, že žalobcem vyrobený a použitý bioplyn kódu kombinované nomenklatury 2711 29 je předmětem daně podle § 4

případě nemožné (nejedná se tedy a ani se nemůže jednat o důvod, pro který by neměla být daň z plynu vyměřena) a je věcí aplikujících orgánů. Předmětný bioplyn použitý v technologii KVET lze v podmínkách České republiky osvobodit od daně z plynu pouze v takovém rozsahu, jak stanovuje zákon o dani z plynu, kterým byla do tuzemského vnitrostátního práva transponována Směrnice 2003/96/ES. Na rozdíl např. od Slovenské republiky (srov. § 31 odst. 1 písm. d) zákona č. 609/2007 Z. z.) není v České republice, obdobně jako ve Francii, zavedeno plné osvobození plynu používaného pro KVET. Česká republika u plynu použitého pro KVET v souladu s čl. 15 odst. 1 písm. c) Směrnice 2003/96/ES zavedla pouze částečné (podmíněné) osvobození, když v České republice podle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu platí, že od daně je osvobozen plyn určený k prodeji, nabízený k prodeji nebo používaný pro KVET v generátorech s minimální stanovenou účinností podle zvláštního právního předpisu, pokud je teplo z KVET dodáváno domácnostem. Žalobce ale teplo vyrobené v rámci KVET domácnostem nedodává, proto se ho osvobození podle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu od daně z plynu (ani v rozsahu dodávky tepla domácnostem) netýká. V případě žalobce tak lze na základě § 8 odst. 1 písm. b) zákona o dani z plynu osvobodit pouze tu část bioplynu, která připadá na výrobu elektřiny. V podmínkách České republiky tedy není u plynu použitého pro KVET možné osvobození od daně v celém rozsahu pouze na základě toho, že byl použitý v technologii KVET.

zákona o dani z plynu. S ohledem na způsob použití se jedná o předmět daně podle § 4 písm. c) bod 1. zákona o dani z plynu, tedy plyn používaný pro stacionární motory. Žalobce je plátcem daně podle § 3 odst. 1 písm. e) zákona o dani z plynu, neboť spotřebovává nezdaněný plyn a podle § 5 odst. 1 písm. e) zákona o dani z plynu mu povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká dnem spotřeby nezdaněného plynu, s výjimkou plynu osvobozeného od daně (předmětem daně je veškerý bioplyn vstupující do kogenerační jednotky s výjimkou bioplynu, který odpovídá elektrické účinnosti kogenerační jednotky, a proto žalovaný zdanil veškerý bioplyn odpovídající tepelné účinnosti kogenerační jednotky a poměrné části ztrát). Dále je třeba zdůraznit, že zákon o dani z plynu nabyt účinnosti 1. 1. 2008. Tento zákon přitom neobsahoval a neobsahuje žádné pravidlo, ze kterého by vyplývalo, že bioplyn vyrobený a spotřebovaný v bioplynové stanici dani z plynu nepodléhal a nepodléhá. Z obsahu zákona o dani z plynu ve znění ode dne 1. 1. 2008 naopak plyne, že dani z plynu podléhá veškerý plyn na území České republiky, který je podle § 4 zákona o dani z plynu předmětem daně z plynu a který není od této daně výslovně osvobozen. Zákonem č. 292/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, bylo s účinností od 1. 10. 2009 do zákona o dani z plynu zavedeno ustanovení § 8 odst. 7, podle kterého platilo, že od daně je osvobozen bioplyn určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý pro pohon motorů uvedený pod kódem nomenklatury 2711 29. Toto ustanovení bylo účinné až do 31. 12. 2020, kdy bylo zrušeno zákonem č. 382/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Zavedení dočasného osvobození ve smyslu § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu po dobu od 1. 10. 2009 do 31. 12. 2020 nic nezměnilo na skutečnosti, že bioplyn byl i v této době předmětem daně z plynu podle § 4 zákona o dani z plynu (ostatně jinak by osvobození nedávalo smysl). Pokud tedy žalobce v žalobě snáší argumenty na podporu teze, že se předmětné osvobození na žalobce nevztahovalo (neboť se údajně týkalo bioplynu určeného jako náhrada tradičních pohonných hmot na bázi ropy, přičemž bioplyn vyrobený v bioplynové stanici není a nebyl určen jako náhrada pohonných hmot), pak soud nemíní žalobci jeho přesvědčení vyvracet, nicméně jeho důsledkem je pouze to, že před účinností zmíněné výjimky (osvobození) i po ní byl bioplyn vyrobený a spotřebovaný v bioplynové stanici žalobce předmětem daně a argumenty žalobce, i kdyby jim soud přisvědčil (k tomu viz níže), by na zákonnost výroku žalobou napadeného rozhodnutí neměly vliv. Pokud správce daně od 1. 10. 2009 do 31. 12. 2020 skutečně (jak naznačuje žalobce) nesprávně nezdaňoval část bioplynu užitou žalobcem k neosvobozenému účelu (výroba tepla), pak se žalobce rozhodně nemůže dovolávat toho, aby správce daně v takovém postupu nadále pokračoval, neboť tomu brání zásada legality. Nejvyšší správní soud již v odůvodnění rozsudku ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005 – 86 (a následně v řadě dalších rozhodnutí, za všechny srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 As 46/2012 – 87, či rozsudek téhož soudu ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 As 43/2009 – 52), uvedl, že se lze dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem (legitimní očekávání nezakládá postup správních orgánů, který není v souladu se zákonem, jak Nejvyšší správní soud zdůraznil v rozsudku ze dne 12. 5. 2016, č. j. 5 As 155/2015 – 35, č. 3444/2016 Sb. NSS). Jinak řečeno, nikdo se nemůže domáhat toho, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi, i když nebyla relevantně napadena či jinými mechanismy uvedena do souladu se zákonem, ale může se domáhat pouze toho, aby správní orgán dodržoval takovou správní praxi, která se pohybuje v mezích prostoru pro uvážení,

jenž je mu zákonem dán (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2022, č. j. 1 Afs 306/2021-35, bod 27). Je tomu tak proto, že zásada legitimního očekávání nemá absolutní hodnotu a je např. omezena jinými zásadami, zejména zásadou legality. Jedním ze závažných důvodů, na základě nichž může správní orgán prolomit legitimní očekávání účastníků správního řízení, je tedy rozpor dosavadního přístupu správního orgánu s právními předpisy (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 8. 1. 2009, č. j. 1 Afs 140/2008 – 77, ze dne 12. 1. 2011, č. j. 1 Afs 27/2009 – 98, ze dne 12. 12. 2012, č. j. 6 Ads 84/2012 – 48, ze dne 5. 5. 2016, č. j. 5 Ads 76/2015 – 80, ze dne 10. 5. 2016, č. j. 8 As 86/2015 – 70, ze dne 31. 5. 2016, č. j. 4 Ads 229/2015 – 48, a ze dne 18. 9. 2019, č. j. 7 Afs 36/2018 – 43). Uvedení správní praxe do souladu se zákonem je proto vždy – bez dalšího – samo o sobě dostatečným důvodem pro její změnu.

15. Jinými slovy vyjádřeno, v období od 31. 10. 2009 do 31. 12. 2020 byl na základě ustanovení § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu osvobozen bioplyn uvedený pod kódem nomenklatury 2711 29 určený k použití, nabízený k prodeji nebo použitý pro pohon motorů. Žalovaný v souladu s informací, kterou zveřejnil na internetových stránkách Celní správy České republiky dne 4. 3. 2013 [„Informace k osvobození bioplynu (určeného pro pohon motorů) od daně z plynu“], aplikoval ve prospěch daňových subjektů interpretační princip *in dubio mitius*, kterého se žalobce dovolává v žalobě [po přechodnou dobu daň nebyla stanovována, a to právě i z důvodu možného dvojího výkladu znění § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu, který se mohl vztahovat k motorům dopravních prostředků, nebo i ke stacionárním motorům (tj. k motorům obecně), a proto v duchu žalobcem, zmiňovaného interpretačního principu *in dubio mitius* celní orgány interpretovaly předmětné ustanovení v době účinnosti tohoto ustanovení tak, že se osvobození vztahovalo i na bioplyn, který byl použit jako pohon stacionárního motoru kogenerační jednotky; po zrušení předmětného ustanovení již zde žádný prostor pro možný dvojitý výklad nebyl]. K tomu soud poznamenává, že dle jeho názoru se nejednalo o případ dvojího možného výkladu, neboť kogenerační jednotka je poháněna stacionárním motorem, přičemž předmětem daně byl a je – mimo jiné – i plyn uvedený pod kódy nomenklatury 2711 11, 2711 21, 2711 29 a 2705 určený k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro stacionární motory (§ 4 písm. c/ bod 1. zákona o dani z plynu), s čímž korespondovalo a koresponduje výslovné osvobození bioplynu použitého v kogenerační jednotce pro výrobu tepla dodávaného domácnostem od daně z plynu podle § 8 odst. 1 písm. c) zákona o dani z plynu. Otázka, zda právní názor žalovaného byl v souladu s úmyslem zákonodárce, však není pro posouzení zákonnosti žalovaného rozhodnutí klíčová, jak bylo vysvětleno výše. Relevantní je tato okolnost pro objasnění toho, proč došlo ke změně právního názoru žalovaného, resp. ke změně správní praxe, jak tvrdí žalobce, ačkoli na zdanění bioplynu vstupujícího do kogenerační jednotky vypuštění § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu nemělo mít vliv. Tedy jakkoli soud nemá za to, že byl důvodný dvojitý výklad práva ve vztahu k rozsahu osvobození od daně z plynu na základě ustanovení § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu v období od 31. 10. 2009 do 31. 12. 2020, nelze na základě zjištěných skutečností o praxi žalovaného, která byla zvolena ve prospěch daňových subjektů, dospět k závěru, že žalovaný změnil svévolně výklad zákona a že se dopustil libovůle či jinak nepředvídatelného postupu, čímž by se dopustil zásahu do vlastnického práva žalobce, jak žalobce namítal v žalobě. Pokud jde o podmínky (dle žalobcem zmiňovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 23. 1. 2008, sp. zn. I. ÚS 520/06) změny ustálené správní praxe - pokud by ji dlouhodobá nečinnost správce daně skutečně založila - pak je zřejmé, že i ty by byly splněny, když žalovaný reagoval na změnu právní úpravy, přičemž jeho postup směřoval do budoucna a byl

racionálně odůvodněn (v podrobnostech viz např. žalobcem v žalobě zmiňovanou informaci Generálního ředitelství cel č.j. 19891/2021-900000-231 ze dne 8. 4. 2021, která byla dne 14. 4. 2021 zveřejněna na internetových stránkách Celní správy České republiky). To, že soud § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu vykládá odlišně od žalovaného, není v této věci podstatné, neboť daň nebyla vyměřena na základě § 8 odst. 7 zákona o dani z plynu, jak bylo již vysvětleno výše.

16. Jestliže žalobce vytýká žalovanému změnu právního názoru v průběhu daňového řízení, k čemuž skutečně došlo, pak je třeba uvést, že žalobce byl před vydáním rozhodnutí s podklady pro vydání rozhodnutí řádně (v souladu s § 115 daňového řádu) seznámen (netvrdil ani opak), tedy není zřejmé, jakým způsobem by měl být tímto postupem žalovaného dotčen na svých právech, zvláště když v daňovém řízení neplatí zákaz reformace in peius, tedy výsledek odvolacího řízení může být pro daňový subjekt méně příznivý, než bylo odvoláním napadené prvostupňové rozhodnutí. Délka řízení sama o sobě nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí (pokyn č. D-348 navíc není obecně závazným právním předpisem a lhůty v něm obsažené jsou pouze pořádkové, resp. instruktivní).
17. Pokud žalobce tvrdí, že vůči jiným provozovatelům bioplynových stanic postupoval žalovaný odlišně, pak toto tvrzení (nejen) v průběhu řízení před soudem ničím nedoložil. I řízení před správními soudy je však ovládáno zásadou projednací a nikoliv vyšetřovací (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2010, č. j. 1 As 100/2009-129, či rozsudky téhož soudu ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 46/2013 – 28, a ze dne 5. 3. 2015, č. j. 7 As 279/2014 - 23), tzn., že skutkový stav je zjišťován v rozsahu účastníky tvrzeném a pomocí důkazů účastníky označených (přičemž platí, že každý z účastníků prokazuje ty skutečnosti, ze kterých vyvozuje pro sebe příznivé právní důsledky). Současně platí, že *„důkazní návrh, který procesní strana zatížená důkazním břemenem činí, slouží k prokázání pravdivosti určité tvrzené skutečnosti, a nikoliv k uvádění nových skutečností do řízení, či k upřesnění a konkretizaci typových, paušálních a nekonkrétních tvrzení“* (nález Ústavního soudu ze dne 25. 9. 2012, sp. zn. I. ÚS 988/12, bod 29). Jiný postup by totiž stíral rozdíl mezi skutkovými tvrzeními a skutkovými zjištěními, která soud činí z provedených důkazů, a zcela nepřipustným způsobem by přenášel aktivitu a odpovědnost příslušející účastníkům řízení na soud. Pokud tedy žalobce např. tvrdí, že *„že ví o případech, kdy žalovaný vydal pravomocné rozhodnutí, ve kterém za předmět daně považuje pouze bioplyn spotřebovaný k výrobě tzv. užitečného tepla“*, měl tato rozhodnutí identifikovat a soudu předložit, neboť o ně mohl požádat povinné subjekty podle zák. č. 106/1999 Sb. Nebyl zde žádný informační deficit, který by soud musel nutně kompenzovat s využitím tzv. vysvětlovací povinnosti. Soud proto žalovanému neuložil povinnost předložit pravomocná rozhodnutí, v nichž *„za předmět daně považuje pouze bioplyn spotřebovaný k výrobě tzv. „užitečného tepla“*, zvláště když žalovaný existenci takových rozhodnutí popřel (nadto žalobce při jednání na provedení žádných důkazů netrval). Výše uvedené platí i pro rozhodnutí Celního úřadu pro Zlínský kraj a Celního úřadu pro Pardubický kraj, která navíc nijak správní praxi žalovaného nedeterminují, stejně jako nezavazuje rozhodnutí krajského soudu Nejvyšší správní soud. Relevantní rozhodovací praxe je formována výlučně sjednocovateli rozhodovací činnosti. Pouze pro úplnost soud uvádí, že ve všech věcech dosud projednávaných tímto soudem naopak žalovaný postupoval shodně jako v nyní posuzovaném případě (věci jsou evidovány pod sp. zn. 52 Af 14/2023 a 52 Af 17/2023). Jde-li pak o věc, v níž bylo vydáno pravomocné rozhodnutí a v níž se žalovaný spokojil s výkazy ERÚ, pak ta byla předmětem soudního přezkumu Krajského soudu v Českých Budějovicích, v níž byl vydán rozsudek ze dne 10. 10. 2023, č. j. 57 Af 1/2023–41, v

němž vyslovil tento krajský soud závěry korespondující se závěry tohoto soudu v této věci. Rozdíl postupu oproti věci žalobce přitom spočíval v tom, že žalovaný neprovedl místní šetření. Skutkové okolnosti věci tedy byly odlišné (nadto jedno rozhodnutí žalovaného ustálenou praxi žalovaného nevytváří, jak potvrdil např. i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 10. 2019, č. j. 1 As 78/2019–66).

18. Stejně tak nedůvodné jsou žalobní námitky, že dojde k doměřování daní. Jak již uvedeno, daňová povinnost vzniká ex lege, bez ohledu na kontrolní a doměřovací činnost správce daně. Povinnost zaplatit rozdíl na dani a úroky z prodlení jsou pouze důsledkem toho, že žalobce, kterého neznalost zákona neomlouvá, neplnil své zákonné povinnosti řádně a včas.
19. Pro úplnost a nad rámec nutného odůvodnění je třeba uvést, že žalovaný stanovil daň z plynu podle pomůcek, neboť žalobce nevedl evidenci podle § 19 odst. 1 ZSVR. Jak žalovaný popsal v žalovaném rozhodnutí, žalovaný zvolil pro žalobce výhodnější postup, když použil údaje získané z provozní evidence a nepostupoval podle § 6 odst. 3 zákona o dani z plynu, podle kterého je základem daně množství plynu v MWh spalného tepla a podle § 6 odst. 3 ZSVR platí, že nelze-li vyjádřit spalné teplo plynu v MWh, stanoví se spalné teplo ve výši 15 MWh na tunu plynu. Při stanovení daně podle pomůcek podle § 98 daňového řádu se přitom jedná o kvalifikovaný odhad, s čímž musí být daňový subjekt srozuměn, neplní-li zákonnou povinnost, na jejímž základě bylo možno stanovit daň zcela přesně, jak by odpovídala spotřebovanému bioplynu při výrobě tepla po odečtení příslušných ztrát.
20. Soud tedy uzavírá, že při stanovení výše daně postupoval žalovaný tak, aby daň stanovil dostatečně spolehlivě a aby neměla sankční povahu, jak požaduje judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, bod 40). V řadě svých rozsudků pak Nejvyšší správní soud vytyčil pravidla pro použití pomůcek, z nichž právě vyplývá, že se vždy jedná „pouze“ o kvalifikovaný odhad daňové povinnosti daňového subjektu (jde např. rozsudek ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005–55, č. 1472/2008 Sb. NSS, ze dne 23. 2. 2005, č. j. 1 Afs 74/2004–64, č. 633/2005 Sb. NSS, či ze dne 22. 2. 2012, č. j. 8 Afs 63/2011 - 74), daňová povinnost však nemůže být určena zcela přesně. Takový výsledek je možný pouze při stanovení daně dokazováním (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 10. 2013, č. j. 8 Afs 85/2013–72, bod 30).

III.

21. Jelikož základní žalobní námitky nebyly důvodné, soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I). Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal, a proto soud rozhodl (výrok II), že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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.

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.

V Pardubicích dne 12. června 2024

JUDr. Petra Venclová, Ph. D., v. r.
předsedkyně senátu