



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní žalobkyně: **REMKO s.r.o.**, IČO: 250 73 494, se sídlem Veverkova 494/35, Praha 7, zast. JUDr. Jiřím Hartmannem, advokátem, se sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 10. 2020, č. j. 10733-7/2020-900000-318, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 12. 2021, č. j. 18 Af 21/2020-68,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

### **O d ů v o d n ě n í :**

#### **I.**

[1] Celní úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „celní úřad“) rozhodnutím ze dne 30. 8. 2018, č. j. 330397/2018-510000-32.1, žalobkyni vyměřil podle § 56 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních (dále jen „zákon o spotřebních daních“), nárok na vrácení spotřební daně z minerálních olejů za zdaňovací období prosinec 2017 ve výši 0 Kč, neboť žalobkyni nepovažoval za osobu, jíž svědčí nárok na vrácení spotřební daně, jelikož není osobou, která v uvedeném zdaňovacím období vyráběla teplo.

[2] Žalobkyně proti rozhodnutí celního úřadu brojila odvoláním, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) formulačně změnil výrok uvedeného rozhodnutí celního úřadu (v uvedení dne a čísla jednacího daňového přiznání žalobkyně, na základě kterého celní úřad postupoval v řízení) a ve zbytku odvolání zamítl.

## II.

[3] Žalobkyně se proti napadenému rozhodnutí bránila žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který shora uvedeným rozsudkem (dále jen „napadený rozsudek“) žalobu zamítl.

[4] Městský soud předeslal, že obdobné případy, jako je ten posuzovaný, již řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021, resp. ve vztahu k jinému daňovému subjektu také v rozsudku ze dne 26. 11. 2021, č. j. 5 Afs 401/2020-34 (a městský soud v jim předcházejících rozsudcích), z jejichž závěrů vyšel i v nynější věci.

[5] Poukázal na znění § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, jakož i na smysl a účel vrácení spotřební daně z minerálních olejů použitých pro výrobu tepla, jak jej vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126 (který městský soud považoval za použitelný přesto, že se týkal § 12c odst. 1 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních; jeho znění totiž bylo obdobné nyní aplikovanému § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních). Na základě toho dovedl, že úmyslem zákonodárce bylo nezatěžovat spotřební daní z minerálních olejů (dále též „LTO“) pouze ty subjekty, které LTO skutečně samy spotřebovaly k výrobě tepla. Aby tento cíl byl naplněn, musí žadatel o vrácení spotřební daně prokázat, že LTO spotřeboval na výrobu tepla, což předpokládá, že se na této výrobě bezprostředně podílí. Nepostačuje tedy, pokud jen vyvíjí činnost k tomu směřující, nýbrž LTO musí být při spotřebě v jeho faktické moci. Nárok na vrácení spotřební daně tedy náleží jen těm osobám, které LTO nakoupily a poté je samy použily na výrobu tepla.

[6] Městský soud přitom přisvědčil závěru celního úřadu a žalovaného, že žalobce v tomto směru neunesl důkazní břemeno a neprokázal nárok na vrácení spotřební daně. Podle městského soudu je pro přiznání nároku na vrácení spotřební daně rozhodné určení osoby, která má možnost ovlivňovat vlastní proces výroby tepla a nad spotřebou minerálních olejů má plnou kontrolu. Z uvedeného důvodu nepovažoval za důvodnou námitku žalobkyně, že z § 56 zákona o spotřebních daních nevyplývá požadavek bezprostřední fyzické kontroly nad procesem výroby tepla.

[7] Městský soud za důvodnou nepovažoval ani žalobní námitku, podle níž žalovaný nezohlednil skutkový stav věci v případě společnosti Engel strojírenská s.r.o., s místem spotřeby Kaplice (dále jen „Engel“), Ranova s.r.o., s místem spotřeby Nebužely (dále jen „Ranova“), PKS stavby a.s., s místem spotřeby Lankšroun (dále jen „PKS“) a ŠKODA AUTO a.s., s místem spotřeby Kvasiny (dále jen „ŠKODA“). Přestože žalobkyně tvrdila, že změnila svůj obchodní model tak, aby dostala požadavku celního úřadu, tedy aby měla proces výroby tepla pod faktickou kontrolou, městský soud přisvědčil žalovanému v tom, že toto tvrzení nebylo provedeným dokazováním v řízení před správními orgány prokázáno. Naopak z dokazování vyplynulo, že žalobkyně neměla výrobu tepla na uvedených místech pod svou faktickou kontrolou a proces výroby tepla zůstal i přes formálně uzavřené dohody o provedení práce se zaměstnanci uvedených odběratelů

pokračování

v rukou těchto odběratelů, nebo se nepodařilo faktickou kontrolu ze strany žalobkyně prokázat.

[8] Městský soud nepovažoval za opodstatněnou ani žalobní argumentaci odkazující na smlouvy o dodávkách tepla, z nichž podle žalobkyně měla vyplývat skutečnost, že poskytovala odběratelům komplexní službu v podobě zajištění dodávek tepla. Ve shodě s žalovaným měl městský soud naopak za to, že tyto smlouvy o dodávkách tepla, které žalobkyně uzavřela s výše uvedenými odběrateli, měly pouze zastírat skutečný stav, který spočíval v tom, že žalobkyně dodávala pouze LTO a pronajímala mobilní topná zařízení. Podle městského soudu žalobkyně neprokázala faktické uskutečnění smluvních vztahů, které s těmito odběrateli uzavřela. Přitom faktický stav je podle městského soudu z hlediska splnění podmínek § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních prvotní. Městský soud dále doplnil, že z důkazů shromážděných žalovaným vyplývalo, že žalobkyně pouze dodávala LTO odběratelům, kterým současně pronajímala topná zařízení (v případě odběratele ŠKODA tomu podle městského soudu odpovídá i znění smlouvy o dodávce tepla). Tito odběratelé spotřebovávali LTO k výrobě tepla, žalobkyně pomocí svých zaměstnanců prováděla pouze následnou kontrolu spotřeby, nekontrolovala však denně hladinu LTO v zásobovači a nevedla evidenci skutečné spotřeby. Podle městského soudu tedy přes výslovné ujednání nešlo v případě těchto odběratelů o smlouvy, jejichž předmětem byla dodávka tepla, nýbrž o smlouvy na dodávku LTO a pronájem topných zařízení.

[9] Nesouhlasně se městský soud vyjádřil i k žalobnímu tvrzení, podle něž žalovaný porušil legitimní očekávání žalobkyně v dosavadní správní praxi celních orgánů spočívající v tom, že žalobkyni nárok na vratku spotřební daně při totožném obchodním modelu a nezměněném skutkovém stavu přiznávaly. Městský soud v tomto směru odkázal zejména na závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43, podle něž žalobkyní tvrzená praxe celního úřadu, který dříve vycházel z toho, že žalobkyně je osobou vyrábějící teplo, byla v rozporu s § 56 odst. 1 ZSD, a tudíž nesprávná, a žalobkyni proto v tomto směru legitimní očekávání nemohlo vzniknout.

[10] Kromě toho městský soud upozornil na skutečnost, že žalobkyně byla se změněným právním názorem žalovaného seznámena v daňových řízeních, která se týkala vratky spotřební daně za dřívější období (žalobkyni byl právní názor žalovaného sdělen ve sdělení o postupu k odstranění pochybností dle § 90 odst. 2 daňového řádu ze dne 5. 4. 2017, č. j. 25010-2/2017-510000-32.1, později pak i ve sdělení o postupu k odstranění pochybností v daňovém řízení za zdaňovací období listopad 2017 ze dne 9. 3. 2018, č. j. 15139-2/2018-510000-32.1). Podle městského soudu přitom nebylo rozhodné, zda se žalobkyně měla možností se změnou právního názoru seznámit v podobě obecného sdělení (např. na webových stránkách orgánů finanční správy či celní správy), nebo zda se s touto změnou žalobkyně měla možností seznámit v konkrétním případě individuálně. Nepovažoval také za nezbytné, aby tato změna byla nejdříve formálně zachycena v rozhodnutí, nýbrž za dostatečné považoval i jiné sdělení, např. v rámci postupu k odstranění pochybností za dřívější zdaňovací období, jak tomu bylo v souzené věci. V této souvislosti městský soud dodal, že žalobkyně nemá nárok na neměnnou správní praxi, ale na předvídatelný postup správního orgánu vůči ní, kterému žalovaný v daném

případě dostál, neboť po provedení dokazování v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu žalobkyni vyrozuměl o právu vyjádřit se ke zjištěným okolnostem a jejich právnímu hodnocení výzvou ze dne 12. 8. 2020, č. j. 10733-3/2020-900000-318, v níž shrnul skutková zjištění i nosné důvody pro nepřiznání vratky spotřební daně.

[11] Nakonec městský soud nepřisvědčil ani žalobnímu bodu, v němž žalobkyně namítala, že je napadené rozhodnutí v rozporu s principem proporcionality zakotveným v právu Evropské unie. Městský soud vyslovil, že 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 LTO, ale nikdo se dobrodlní na vrácení spotřební daně nemůže domáhat. Zákonodárce totiž nechtěl spotřební daní zatížit právě osobu, která minerální olej použila k výrobě tepla. Pokud tedy žalobkyně neprokázala, že to byla právě ona, která takto LTO k výrobě tepla využila, nejde o porušení principu proporcionality. Nevrácení odvedené spotřební daně v takovém případě představuje zákonem předpokládaný následek neunesení důkazního břemene dle § 92 odst. 3 daňového řádu ve vztahu k nároku na vrácení spotřební daně, který zákonodárce poskytuje výrobcům tepla. A právě skutečnost, že žalobkyně neprokázala využití LTO k výrobě tepla byla v daném případě důvodem, pro který jí nebyla spotřební daň ve vztahu k posuzovaným případům společností Engel, Ranova, PKS a ŠKODA vrácena.

### III.

[12] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje zrušit napadený rozsudek i napadené rozhodnutí žalovaného a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

[13] Žalobkyně v kasační stížnosti předně uvádí, že byla vlastníkem mobilních agregátů vyrábějících teplo, které na základě objednávky odběratele instalovala na určeném místě a dle uzavřené smlouvy o dodávce tepla zajistila jejich zásobování LTO a dodávala odběratelům teplo. V žádné fázi neprodávala LTO příjemci služby, a byla tak posledním vlastníkem LTO před jeho přeměnou na teplo. Odběratel nebyl oprávněn nakládat se zařízením vyrábějícím teplo jinak než jej zapnout a vypnout a rovněž nebyl oprávněn sám teplo vyrábět spalováním vlastního LTO. Na základě tohoto obchodního modelu považovaly správní orgány stěžovatelku za výrobce tepla, který může podle § 56 zákona o spotřebních daních uplatnit nárok na vrácení spotřební daně. První pochybnosti ohledně tohoto postavení vyjádřil celní úřad v řízení o daňovém přiznání za zdaňovací období listopad 2016 a zahájil ohledně něj postup k odstranění pochybností, který následně přešel do daňové kontroly zahájené 31. 5. 2017. Přestože ohledně nároku na vrácení spotřební daně za zdaňovací období prosinec 2017, o němž se jednalo v tomto řízení, stěžovatelka věděla, že celní úřad počal její nárok na vrácení spotřební daně zpochybňovat, neexistovalo jakékoliv rozhodnutí celního úřadu, v němž by byl takový názor vyjádřen jednoznačně. Teprve platební výměry ohledně vratky spotřební daně za zdaňovací období duben až říjen 2017 vydané v únoru 2018 byly prvními takovými rozhodnutími.

[14] Stěžovatelka má za to, že městský soud nesprávně vyložil § 56 zákona o spotřebních daních, v důsledku čehož dospěl k nesprávnému závěru, že stěžovatelka nebyla osobou vyrábějící teplo, jíž přísluší nárok na vrácení spotřební daně.

pokračování

[15] Stěžovatelka v této souvislosti považuje za zavádějící, že městský soud při posouzení věci vyšel z východisek, jež formuloval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126. V uvedeném rozsudku se jednalo o odlišný skutkový stav, neboť vlastníkem topného zařízení (domovní kotelny) byl odběratel, který kotelnu pronajal dodavateli. Uvedenou nájemní smlouvu považoval Nejvyšší správní soud za simulovanou a dospěl k závěru o tom, že v daném případě se jednalo o prosté dodání LTO. V nynější věci však podle stěžovatelky v naprosté většině případů výroby tepla byly agregáty vlastnictvím stěžovatelky, která nesimulovala jejich nájem od odběratelů. Z uvedeného důvodu je nesprávný závěr městského soudu, podle nějž stěžovatelka neprokázala, že je osobou vyrábějící teplo ve smyslu § 56 zákona o spotřebních daních. Pro kvalifikaci smluvního vztahu s odběrateli je rozhodující skutečná vůle smluvních stran, které mají právo si uspořádat své poměry bez ohledu na pokyny celního úřadu. Nebylo přitom prokázáno, že by skutečná vůle byla odlišná od té vyjádřené navenek. Vztah stěžovatelky a jejích odběratelů nelze kvalifikovat jako pronájem zařízení, neboť stěžovatelka neměla vůli přenechávat zařízení nájemci k volnému užívání. Takové užívání bylo smlouvou o dodávce tepla výslovně zapovězeno a nebylo prokázáno, že by se jednalo o ujednání obsažené ve smlouvách jen tzv. „na oko“. Z výpovědí svědků vyplynulo, že odběratelé neprováděli ani běžnou údržbu zařízení, což je typickým znakem nájmu. Odběratelům bylo rovněž zakázáno používat zařízení k výrobě tepla spalováním vlastního LTO. Závěru o kombinaci nájmu zařízení a prodeje LTO nenasvědčují ani ujednání smluvních stran týkající se LTO. Stěžovatelka svým odběratelům LTO neprodávala, odběratel se nikdy vlastníkem LTO nestal a ani nebyl oprávněným s ním nakládat jako vlastník. Závěru o simulovaném právním jednání se přičítá též skutečnost, že smluvní strany údajným předstíráním odlišného vztahu oproti stavu skutečnému nezískaly žádnou daňovou výhodu.

[16] Stěžovatelka má za to, že městský soud je ve svých závěrech nekonzistentní. Na straně jedné právní vztah s jejími odběrateli s odkazem na § 8 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, překvalifikoval na pronájem zařízení spojený s dodáním topného oleje a na straně druhé v rozsudku kategoricky tvrdí, že nepřevod vlastnického práva k LTO nevylučuje dvojí nárokování vratky spotřební daně, jelikož vlastnictví LTO není předpokladem pro vznik nároku na vratku uvedené daně. Přehlíží přitom, že tyto aspekty jsou dvěma stranami téže mince, které od sebe nelze oddělit. Negativní důsledky dopadající na stěžovatelku nebyly způsobeny vůlí smluvních stran, nýbrž mocenským zásahem celního úřadu, resp. soudu, do vůle smluvních stran v podobě překvalifikování obsahu soukromoprávního vztahu. Pokud městský soud za této situace věc hodnotí tak, že si stěžovatelka za svou situaci může sama, přičítá se takové rozhodnutí elementárním zásadám spravedlnosti a předvídatelnosti práva. Podle stěžovatelky není správný ani názor městského soudu, že převod vlastnictví k LTO v soukromoprávním smyslu lze oddělit od procesu nákupu a prodeje LTO. Stěžovatelce není zřejmé, jak by bylo možné současně vyloučit převod vlastnictví k LTO v rámci městským soudem tvrzeného procesu nákupu LTO. Jelikož tyto závěry nejsou v napadeném rozsudku blíže rozvedeny a nevycházejí z posuzované smluvní dokumentace a provedených důkazů, je napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

[17] Za nesprávný považuje stěžovatelka i názor městského soudu, podle nějž nárok na vrácení spotřební daně je dobrodinným státu. V daném případě se nejedná o žádné dobrodiní, nýbrž o explicitní zproštění daňové povinnosti v případě, kdy výrobek podléhající spotřební dani je použit určitým způsobem. Jedná se tedy o subjektivní právo plynoucí z čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

[18] Stěžovatelka nesouhlasí ani s vypořádáním námitky porušení legitimního očekávání ze strany městského soudu. Vznik legitimního očekávání stěžovatelka odvozuje od konkrétních úkonů celního úřadu přímo jí adresovaných ve spojení se skutečností, že se nejednalo o žádný individuální excés, z něhož by stěžovatelka neoprávněně profitovala. Nezměněný obchodní model byl prověřen daňovou kontrolou ukončenou zprávou o daňové kontrole sepsanou 9. 6. 2014. Na závěry učiněné při této kontrole navázala konstantní a neměnná praxe celního úřadu, která postavení stěžovatelky jako osoby vyrábějící teplo nezpochybnila. Tím založil legitimní očekávání, že tento uplatňovaný obchodní model včetně vedení povinných evidencí a ostatních důkazních prostředků je správný. Stěžovatelka upozorňuje i na to, že v případě rozhodování o nároku na vrácení spotřební daně celní úřad rozhoduje, oproti vyměřování jiných daní, nikoli pouze na základě daňového přiznání, nýbrž i na základě povinných evidencí, které k němu musejí být přiloženy. V této souvislosti stěžovatelka poukazuje na závěry, které Nejvyšší správní soud vyjádřil v právně podobné věci v rozsudku ze dne 31. 3. 2021, č. j. 10 Afs 293/2019-54. V něm se taktéž jednalo o nárok na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních a o změnu právního názoru správce daně, která nebyla podmíněna změnou právní úpravy.

[19] V další části stížnostní argumentace stěžovatelka vyjadřuje svůj názor na vztah legitimního očekávání a zákonnosti. Uvádí, že pokud celní úřad bez zjevné příčiny dospěl k závěru o tom, že její dosavadní postup byl protiprávní, pak taková změna nemůže jít k její tíži. Neztotožňuje se ani se závěrem městského soudu o tom, že případné legitimní očekávání bylo přetrženo tím, že stěžovatelka byla dne 5. 4. 2017 seznámena s výsledkem postupu k odstranění pochybností za předchozí zdaňovací období (prosinec 2016 – poznámka soudu) a také postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období listopad 2017 dne 9. 3. 2018. Městský soud totiž nesprávně zhodnotil obsah těchto sdělení, jakož i důsledky, které změna správní praxe v právní sféře stěžovatelky přivodila. Sdělení ze dne 5. 4. 2017 nebylo k přetržení legitimního očekávání dostatečné, neboť se nejednalo o konečný, závazný a jednoznačný názor celního úřadu. S jeho obsahem se městský soud vypořádal nesprávně. Nezohlednil dosavadní správní praxi, existenci legitimního důvodu pro její změnu, zda byla změna provedena do budoucna a zda s ní byla stěžovatelka včas seznámena a jaké důsledky tato změna stěžovatelce způsobila. Druhé zmiňované sdělení z 9. 3. 2018 bylo nadto stěžovatelce doručeno až 12. 3. 2018 (více než 2 měsíce po uplynutí zdaňovacího období prosinec 2017), a nemůže jí tedy být kladeno k tíži. Ze strany celního úřadu nedošlo k žádnému předchozímu informování (jako tomu bylo například v případě řešeném Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 1 Afs 289/2019). Městský soud nedocenil dopady změněné správní praxe do právní sféry stěžovatelky, neboť s vratkou spotřební daně ona i její dodavatelé kalkulovali při uzavírání smluvních vztahů a vyjednávání o ceně služby.

pokračování

[20] Důsledky změněné správní praxe byly pro stěžovatelku nepředvídatelné, proto nesouhlasí se závěrem městského soudu o přetržení legitimního očekávání doručením sdělení ze dne 5. 4. 2017, resp. ze dne 9. 3. 2018. Z obsahu těchto sdělení nadto nevyplývá finální závěr celního úřadu. Ten totiž postupy k odstranění pochybností převedl do daňové kontroly podle § 90 odst. 3 daňového řádu, a není tak pravdou, že by z uvedených sdělení stěžovatelka mohla zjistit změnu jeho názoru. S poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky sp. zn. 10 Afs 293/2019, 1 Afs 4/2019, 6 Ads 88/2006 a 2 Afs 259/2017) stěžovatelka dále namítá, že celní úřad mohl svou dosavadní správní praxi změnit pouze do budoucna a s respektem k ochraně legitimních očekávání adresátů právní úpravy. Pokud by totiž změnu správní praxe avizoval veřejně a předem, dal by stěžovatelce reálnou možnost přizpůsobit této změně své obchodněprávní vztahy. Uvedené platí tím spíše, že změna se dotkla i jiných subjektů než stěžovatelky (viz např. věc vedená u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 274/2020, týkající se žalobkyně REA CZ s.r.o., v likvidaci).

[21] Závěrem stěžovatelka namítá porušení svého ústavně zaručeného základního práva na ochranu vlastnictví ve smyslu čl. 11 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“), neboť celní úřad v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny zatížil spotřební daní LTO užitý k účelu, který je od této spotřební daně z vůle zákonodárce osvobozen. Stát tak vybral daň, která mu s ohledem na vůli zákonodárce po právu nenáleží, neboť v důsledku změny správní praxe nemohla nárok na vrácení spotřební daně uplatnit žádná ze smluvních stran obchodního vztahu. Celní úřad svým jednáním překvapivě odčerpал stěžovatelce finanční prostředky v takové míře, že její podnikatelská činnost v předmětném období pozbyla ekonomické opodstatnění a stanovená daň má v projednávané věci rdousící účinky.

[22] Došlo též k porušení zásady proporcionality, které stěžovatelka spatřuje ve zcela nepřiměřených důsledcích, které způsobila nepředvídatelná a netransparentní změna správní praxe celního úřadu. Celní úřad měl nepochybně možnost implementovat změnu své správní praxe způsobem šetrnějším k ústavně zaručeným základním právům stěžovatelky. Vzhledem k tomu, že spotřební daň je daní harmonizovanou a při jejím stanovení dochází k uplatnění práva Evropské unie, je nutno zásah do výše uvedených základních práv posuzovat též optikou Listiny základních práv Evropské unie.

#### IV.

[23] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti. Souhlasí s výkladem § 56 zákona o spotřebních daních podaným městským soudem a s důsledky neunesení důkazního břemene ze strany stěžovatelky. Té nárok na vrácení spotřební daně podle uvedeného ustanovení nevznikl a vzniknout nemohl, jelikož nebyla osobou vyrábějící teplo. Povinností žadatele o vratku uvedené daně je podílet se bezprostředně na výrobě tepla, nepostačuje jen vyvíjet činnost k tomu směřující. Vlastnické právo k topnému zařízení také není rozhodné, neboť pro vznik nároku podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních postačuje, že žadatel nakoupil označované a obarvené LTO za cenu včetně daně a LTO spotřeboval k výrobě tepla. Takovou osobou však stěžovatelka nebyla. Bez významu je i skutečnost, že LTO byly v daném případě použity pro výrobu tepla. Takové použití LTO je totiž podle § 56 zákona o spotřebních daních pouze jednou z několika podmínek, které musí být splněny současně.

Žalovaný souhlasí též s použitelností právních východisek vyplývajících z rozsudku Nejvyššího správního soudu vydaného ve věci sp. zn. 2 Afs 196/2004 v posuzované věci.

[24] Za správný považuje žalovaný i závěr městského soudu ohledně významu obsahu smluvních vztahů mezi stěžovatelkou a jejími odběrateli pro nárok stěžovatelkou uplatněný. Pro vrácení spotřební daně je stěžejní zjištěný skutkový stav v podobě prokazatelného použití LTO pro výrobu tepla žadatelem, zde stěžovatelkou. Skutečnost, že si stěžovatelka může v soukromoprávní rovině uspořádat své vztahy a poměry dle své vůle, ničeho nemění na skutečnosti, že správce daně ve veřejnoprávní sféře nemusí tyto vztahy reflektovat, pokud neodpovídají skutkovým zjištěním. V tomto kontextu pak žalovaný souhlasí i s posouzením otázky simulovaného jednání stěžovatelky ze strany městského soudu. K vlastnickému právu k LTO dále uvádí, že pro splnění podmínek zakotvených v § 56 zákona o spotřebních daních není tato otázka do okamžiku spotřeby LTO pro výrobu tepla vůbec rozhodná. Rozhodnou je detence LTO a topných zařízení. Samotné vlastnictví LTO (a topných zařízení) nemůže založit vlastníkovi nárok na vrácení spotřební daně podle § 56 zákona o spotřebních daních, pokud LTO za účelem výroby tepla spotřebovává osoba od vlastníka odlišná. Takovou osobou spotřebovávající LTO stěžovatelka v daném případě nebyla, neboť nad LTO neměla žádnou fyzickou kontrolu.

[25] S městským soudem souhlasí žalovaný i v tom, že vrácení spotřební daně představuje dobrodiní ze strany státu, tudíž nárok na její vrácení je dán až po splnění kumulativních podmínek vyplývajících z § 56 zákona o spotřebních daních. Smyslem daného ustanovení není automatické vrácení daně tak, jak v podstatě požaduje stěžovatelka. Naopak zákon stanoví podmínky, které osoba žádající o vrácení uvedené daně musí splnit. Polemika stěžovatelky o povaze nároku na vrácení spotřební daně nadto byla v obdobné věci vyvrácena Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 22. 9. 2021, č. j. 4 Afs 57/2021-43.

[26] K otázkám legitimního očekávání a tvrzenému porušení ústavně zaručených základních práv žalovaný dále uvádí, že i ty již byly jako nedůvodné vypořádány v rozsudku kasačního soudu č. j. 4 Afs 57/2021-43, jenž se týkal zdaňovacích období duben až říjen 2017. Úkonem, kterým došlo k „přetržení“ legitimního očekávání stěžovatelky o tom, že je za daného skutkového stavu výrobcem tepla dle § 56 zákona o spotřebních daních, bylo sdělení ze dne 5. 4. 2017, vydané ke zdaňovacímu období prosinec 2016. Pokud stěžovatelce nesvědčila ochrana v řízeních předcházejících, pak jí nemůže svědčit ani v řízení nynějším, týkajícím se zdaňovacího období prosinec 2017. Ve shodě s městským soudem žalovaný nepovažuje za nutné, aby došlo ke zveřejnění změny správní praxe na internetových stránkách Celní správy ČR, nýbrž je podstatné, že stěžovatelka byla s touto změnou názoru celních orgánů prokazatelně individuálně seznámena s dostatečným předstihem, jak zhodnotil městský soud v odst. 66. napadeného rozsudku. Pokračovala-li tedy stěžovatelka v zavedeném obchodním modelu i přes odůvodněné pochybnosti celního úřadu, s nimiž byla seznámena, pak tato skutečnost musí jít k její tíži.

pokračování

[27] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[28] Kasační stížnost není důvodná.

[29] Nejvyšší správní soud předesílá (jako ostatně uvedl již městský soud v napadeném rozsudku), že skutkově i právně obdobnou věcí týchž účastníků, pouze za jiná (předchozí) zdaňovací období, se již zabýval v rozsudku č. j. 4 Afs 57/2021-43. V něm řešil prakticky totožné námitky jako v souzené věci na základě takřka identické stížnostní argumentace. Od závěrů v tomto rozsudku vyslovených nemá důvod se kasační soud odchýlit ani nyní, a v dalším z nich tudíž vychází.

[30] Podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, *nárok na vrácení daně vzniká právníckým a fyzickým osobám, které nakoupily za cenu včetně daně, vyrobily pro vlastní spotřebu nebo přijaly v režimu podmíněného osvobození od daně minerální oleje podle § 45 odst. 1 písm. b) uvedené pod kódy nomenklatury 2710 19 41 až 2710 19 49 (dále jen "topné oleje"), které byly jimi prokazatelně použity pro výrobu tepla a které byly prokazatelně označovány a obarveny podle části páte, pokud jsou předmětem značkování a barvení vybraných minerálních olejů. Toto ustanovení se nevztahuje na osoby, kterým byla vrácena daň z nakoupených topných olejů podle § 15, 15a nebo 55.*

[31] V souzené věci je předmětem sporu především otázka, zda stěžovatelka ve zdaňovacím období prosinec 2017 splnila podmínky k vrácení spotřební daně dle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních a v rámci toho zejména posouzení podmínky, zda stěžovatelka LTO prokazatelně použila pro výrobu tepla.

[32] Pro přehlednost k uvedené podmínce Nejvyšší správní soud nejprve uvádí, že není sporným, jakým způsobem docházelo k výrobě tepla. Teplo bylo stručně řečeno vyráběno tak, že stěžovatelka na základě smlouvy o dodávce tepla uzavřené s jejími odběrateli dovezla na sjednané místo teplovzdušné zařízení (generátor) a proškolila zaměstnance odběratele, jakým způsobem mají toto teplovzdušné zařízení obsluhovat, resp. v případě některých odběratelů (Ranova, PKS, ŠKODA) s těmito zaměstnanci uzavřela dohodu o provedení práce (resp. s jednatelům Ranova dohodu o zajištění prací), na jejímž základě prováděli tuto obsluhu. Teplo bylo následně vyráběno tím způsobem, že uvedené osoby podle potřeby teplovzdušné zařízení zapnuli či vypnuli.

[33] Povahu uvedené činnosti lze shrnout tak, že stěžovatelka dodala odběrateli potřebné teplovzdušné zařízení a LTO k výrobě tepla, avšak teplo nevyráběla, a nepoužívala tedy LTO k jeho výrobě. Výrobu tepla totiž obstarával odběratel tím, že spustil teplovzdušné zařízení, které teplo vyrábělo. V posuzovaném případě přitom ve správním řízení vyšlo najevo, že stěžovatelka s některými z výše uvedených odběratelů (resp. s jejich zaměstnanci) uzavřela smluvní vztahy (zejména formou dohod o provedení práce či o zajištění prací – viz výše), jimiž chtěla navodit dojem, že se jedná o její zaměstnance, a tudíž že sama teplo vyrábí. Správní orgány a shodně poté i městský soud však tyto smlouvy (ve spojení s obsahem smluv o dodávce tepla a obsahem svědeckých výpovědí) posoudily jako simulované právní úkony, kterými se stěžovatelka snažila zastrít skutečnost, že to byli právě sami odběratelé, kteří teplo vyráběli. Z uvedeného důvodu

nemohla formální existence těchto smluv na shora uvedené povaze stěžovatelčiny činnosti ničeho změnit (srov. dále též odst. [38]).

[34] Stěžovatelka v kasační stížnosti brojí proti závěru, že nebyla výrobcem tepla, a za nepřipadné tudíž považuje použití závěrů vyplývajících z rozsudku č. j. 2 Afs 196/2004-126. Namítá, ve většině případů byla vlastníkem agregátů na výrobu tepla a nepředstírala (nesimulovala) nájem těchto zařízení (jak tomu bylo právě v případě řešeném v odkazovaném rozsudku).

[35] Stěžovatelce však nelze přisvědčit, že na její nynější případ nelze použít závěry vyplývající z rozsudku č. j. 2 Afs 196/2004-126 z důvodu skutkové odlišnosti obou věcí. Ve zmíněném rozsudku se sice skutečně jednalo dílem o odlišnou situaci, neboť zařízení na výrobu tepla byla ve vlastnictví odběratelů, kteří je žalobci jako „nájemci“ pronajímali a žalobce „zajišťoval jejich provoz“ tak, že dodával LTO, zajišťoval servis zařízení a proškolil pracovníky zákazníků („pronajimatelů“), kteří pak fakticky zařízení na výrobu tepla obsluhovali, s nímž se pojil závěr soudu o tom, že nárok na vrácení daně nenáleží subjektu, který teplo bezprostředně nevyrábí, nýbrž pouze vyvíjejí činnost k tomuto účelu směřující. Odlišnost od nyní projednávané věci však spočívá prakticky pouze v tom, že vlastníkem (většiny) zařízení na výrobu tepla zde byla stěžovatelka (s výjimkou zařízení Buderus užívaným společností Ranova, které bylo jejím vlastnictvím). Jak uvedl Nejvyšší správní soud již v rozsudku č. j. 4 Afs 57/2021-43, „[t]ato odlišnost je pouze formální povahy, zatímco faktická podstata systému je stejná ve věci nyní projednávané jako v rozsudku č. j. 2 Afs 196/2004-126. Ani okolnost, že Nejvyšší správní soud v cit. rozsudku aplikoval předchozí právní úpravu obsaženou v § 12c odst. 1 zákona č. 587/1992 Sb., nemůže vést k závěru o neaplikovatelnosti tohoto právního názoru, neboť právní úprava obsažená v § 56 odst. 1 ZSD použitelná na nyní projednávanou věc je obsahově stejná.“

[36] Z právě uvedených důvodů jsou na nynější případ zcela použitelné závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 196/2004-126, když vyslovil, že „podstatou výroby tepla je v daném případě zpracování topného oleje na tepelnou energii. K tomu je nutno dodat, že citovaná zákonná díkce musí být zjevně vykládána zužujícím způsobem, o čemž svědčí i vymezení okamžiku nároku na vrácení spotřební daně, kterým je den spotřeby topných olejů pro výrobu tepla. 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 nejrozličnějším způsobem podnikají, aniž teplo samy přímo vyrábějí. V projednávané věci žalovaný i krajský soud aplikovali ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu, podle něhož se při uplatňování daňových zákonů bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. Krajský soud se proto správně zabýval otázkou fakticity předmětného právního vztahu, založeného zmíněnými smlouvami o nájmu souboru zařízení pro výrobu tepelné energie a dodání této energie.“ (důraz přidán).

[37] Jedná-li se o zmíněné vlastnictví k agregátům na výrobu tepla, stěžovatelka se také mýlí, pokud z toho, že byla jejich vlastníkem, dovozuje, že je také výrobcem tepla. Prostá

pokračování

skutečnost, že stěžovatelka byla v průběhu výroby tepla vlastníkem teplovzdušného zařízení (a také LTO, z něhož toto zařízení vyrábělo teplo), totiž neznamená, že teplo také vyráběla a používala LTO k jeho výrobě ve smyslu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Nejvyšší správní soud příležitostně k této otázce uvedl již ve zmiňovaném rozsudku č. j. 4 Afs 57/2021-43, že „*nic nebrání tomu, aby jeden subjekt vlastnil stroje a suroviny a jiný subjekt tyto stroje a suroviny používal k výrobě na základě smluvního vztahu. Tak tomu bylo i v posuzované věci. Na uvedeném závěru nic nemění skutečnost, že výroba tepla z LTO byla pro odběratele velice jednoduchá a spočívala v podstatě pouze v zapnutí teplovzdušného zařízení.*“

[38] Ve výše citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud také dodal, že „*pro posouzení věci je rozhodující, že stěžovatel teplo nevyráběl, a nepoužíval sám tedy k tomuto účelu ani LTO, neboť pouze přenechal odběrateli k užívání (výrobě tepla) zařízení pro výrobu tepla a LTO. Způsob, jakým stěžovatel potřebné zdroje k výrobě tepla odběrateli přenechal, přitom není podstatný. Nejvyšší správní soud se proto touto otázkou (ani tím, zda se případně jednalo o simulované právní jednání) dále nezabýval, neboť nemá pro posouzení věci význam.*“ Zbývá dodat, že s ohledem na právě uvedené nemůže najít opodstatnění ani navazující stížnostní argumentace, jež se vztahuje k otázce převodu vlastnictví k LTO. Bez významu ve vztahu k posouzení zákonnosti napadeného rozsudku je tak i argumentace, že městský soud nesprávně oddělil převod tohoto vlastnictví v soukromoprávním smyslu od procesu nákupu a prodeje LTO a tuto odlišnost ani dostatečně nevysvětlil, což mělo zakládat nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Jak již uvedeno, otázka vlastnictví LTO není pro vyřešení sporné otázky stěžejní.

[39] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani argumentaci, v níž stěžovatelka brojila proti závěru městského soudu o tom, že nárok na vrácení spotřební daně je dobrodíním poskytovaným státem. Vrácení spotřební daně při splnění podmínek uvedených v § 56 odst. 1 spotřební daně totiž nepochybně představuje určitou daňovou výhodu poskytovanou státem. Skutečnost, že nárok na vrácení spotřební daně vzniká vždy při splnění určitých podmínek, nic nemění na tom, že se jedná o dobrodíní, jelikož jeho podstatou je vyplacení finančních prostředků daňovému subjektu v podobě vrácení spotřební daně.

[40] Namítá-li stěžovatelka porušení zásady ochrany legitimního očekávání, nutno předeslat, že stěžovatelkou tvrzená správní praxe celního úřadu, který v předchozím období vycházel z toho, že stěžovatelka je osobou vyrábějící teplo, byla v rozporu s § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, a byla tudíž nesprávná. V této souvislosti Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudek ze dne 13. 8. 2009, č. j. 7 As 43/2009-52, v němž dovodil, že „*účastník řízení se před správním orgánem může dovolávat obdobného zacházení jako v předchozích srovnatelných případech jen tehdy, byl-li tento předchozí postup správního orgánu v souladu se zákonem. To znamená, že účastník řízení se nemůže domáhat, aby správní orgán nadále dodržoval svoji předchozí nezákonnou správní praxi, i když nebyla relevantně napadena či jinými mechanismy uvedena do souladu se zákonem, ale se může domáhat pouze, aby správní orgán dodržoval takovou správní praxi, která se pohybuje v mezích prostoru pro uvážení, jenž je mu zákonem dán.*“ Tentýž závěr vyjádřil Nejvyšší správní soud také v rozsudku ze dne 30. 12. 2014, č. j. 4 Ads 211/2014-36. Je zřejmé, že stěžovatelce v tomto směru (že je výrobcem tepla) legitimní očekávání nemohlo vzniknout.

[41] Uvedené otázky se velmi podrobně Nejvyšší správní soud věnoval také v opakovaně zmíněném rozsudku č. j. 4 Afs 57/2011-43 (který nadto prošel testem ústavnosti, neboť ústavní stížnost proti němu podanou Ústavní soud odmítl usnesením ze dne 16. 8. 2022, sp. zn. I. ÚS 3101/21). V něm uvedl, že „*Sdělením o postupu k odstranění pochybností dle § 90 odst. 2 daňového řádu ze dne 5. 4. 2017, č. j. 25010-2/2017- 510000-32.1, vedeném ke zdaňovacímu období prosinec 2016, správce daně stěžovateli sdělil, že není zřejmé, kdo předmětná zařízení na výrobu tepla ovládá a že stěžovatel prokazatelně spotřeboval vybrané výrobky, resp. že proces výroby tepla na předmětných zařízeních neprováděl sám. Celní úřad v této souvislosti poukázal na rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2006, č. j. 2 Afs 196/2004-126, a konstatoval, že stěžovatel nesplnil podmínky uvedené v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních. Z uvedeného sdělení správce daně tak je zřejmá změna v právním náhledu správce daně na postavení stěžovatele z hlediska splnění podmínek § 56 odst. 1 ZSD. Tímto sdělením dal celní úřad najevo, že svou dosavadní praxi do budoucna hodlá změnit a stěžovatel byl s touto změnou seznámen. Stěžovateli lze sice přisvědčit v tom, že z obsahu předmětného sdělení nevyplývá finální závěr správce daně, zároveň je však ze sdělení zřejmé, že správce daně svou dosavadní praxi do budoucna přehodnocuje. Stěžovatel ostatně s těmito závěry správce daně následně polemizoval ve svém vyjádření ze dne 18. 4. 2017, v němž vyjádřil přesvědčení, že mu právo na vrácení spotřební daně za zdaňovací období prosinec 2016 vzniklo. Stěžovatel tedy měl reálnou možnost přizpůsobit této změně své obchodněprávní vztahy, neboť v posuzované věci se jedná o navazující období duben až říjen 2017 [v nynější věci se jedná o následné zdaňovací období prosinec 2017 – poznámka soudu]. Z výše uvedeného je dále zřejmé, že se nejednalo o svévolnou změnu výkladu § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, ale tato změna výkladu je racionální, zdůvodněná, opodstatněná a především správná. Stěžovatel se proto v posuzované věci nemohl dovolávat předchozího postupu celního úřadu a k porušení zásady legitimního očekávání nedošlo.“*

[42] Na uvedených závěrech není co měnit ani v souzeném případě. Dospěl-li nadto Nejvyšší správní soud k závěru, že již pro předchozí zdaňovací období dubna až října 2017 stěžovatelce legitimní očekávání o tom, že je osobu vyrábějící teplo, která má nárok na vrácení spotřební daně, nesvědčilo (zejména s ohledem na obsah sdělení ze dne 5. 4. 2017), pak nepochybně tento závěr platí i pro zdaňovací období pozdější, o němž jde nyní. Pro uvedené netřeba dále rozebírat význam sdělení o postupu k odstranění pochybností učiněné pro zdaňovací období listopad 2017 dne 9. 3. 2018.

[43] Nejvyšší správní soud se s městským soudem shoduje také v tom, že nebylo třeba, aby celní úřad vydal obecné sdělení například na webových stránkách, jímž by oznámil změnu svého právního názoru, neboť v daném případě byla stěžovatelka se změnou této jeho správní praxe seznámena individuálně právě již ve zmíněném sdělení ze dne 5. 4. 2017.

[44] Dovolává-li se stěžovatelka v kasační stížnosti v souvislosti s tvrzeními ohledně legitimního očekávání též závěrů rozsudku Nejvyššího správního soudu vydaného ve věci sp. zn. 10 Afs 293/2019, pak tento odkaz není přílehlavý. V tam posuzované věci správce daně nedal daňovému subjektu nijak najevo, že hodlá změnit svoji dříve uplatňovanou správní praxi. Tak tomu však, jak již shora uvedeno, v posuzované věci nebylo. Důsledky změny správní praxe v právní sféře stěžovatelky nebo i jiných subjektů v obdobném postavení (viz věc vedená u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 8 Afs 274/2020), na které stěžovatelka také poukazuje v kasační stížnosti, nesouvisí s posouzením právní

pokračování

otázky, zda stěžovatelka splňovala podmínky vyplývající z § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

[45] Z toho, co výše Nejvyšší správní soud uvedl, pak vyplývá i nedůvodnost stěžovatelčiny námitky o porušení jejího vlastnického práva. Stěžovatelka nesplnila podmínky pro vrácení spotřební daně stanovené v § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních, což bylo důvodem, pro který jí nebyla uvedena daň vrácena. Jelikož městský soud dospěl ke správnému závěru, že správní orgány ve svém postupu nepochybily, pokud stěžovatelce spotřební daň nevrátily, neboť nebylo prokázáno, že je osobou fakticky vyrábějící teplo, tedy osobou, která LTO prokazatelně použila pro výrobu tepla, nelze přisvědčit ani stěžovatelčině tvrzení, že její podnikatelská činnost v posuzovaném zdaňovacím období pozbyla svého ekonomického opodstatnění a došlo k porušení zásady proporcionality. Byla to právě stěžovatelka, která setrvala na zavedeném obchodním modelu přesto, že jí byl znám změněný náhled celních orgánů na její činnost, a právě ona tak mohla svoje další působení přizpůsobit tak, aby pro ni ekonomické opodstatnění nadále mělo. Zcela bez významu je pak také tvrzení, že stěžovatelka a její obchodní partneři nevyvolali riziko duplicitního uplatnění nároku na vrácení téže daně vícero subjekty. Podstatné je výlučně to, že stěžovatelka neprokázala, že je osobou, která má nárok na vrácení uvedené daně, neboť neprokázala, že LTO použila (spotřebovala) pro výrobu tepla.

[46] Pro úplnost pak Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatelčin stručný odkaz na to, že spotřební daň je daní harmonizovanou a věc je třeba posoudit i optikou Listiny základních práv Evropské unie pro její obecnost nelze považovat za konkrétní kasační námitku, proto se jí kasační soud více nevěnoval.

[47] Nejvyšší správní soud tudíž shrnuje, že městský soud se při posouzení věci nedopustil pochybení, pokud ve shodě se správními orgány dospěl k závěru, že stěžovatelce nárok na vrácení spotřební daně podle § 56 odst. 1 zákona o spotřebních daních nenáleží. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tudíž nebyl naplněn.

## VI.

[48] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[49] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti procesně úspěšná, nemá tedy právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Žalovanému prokazatelně nevznikly náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti, Nejvyšší správní soud tudíž o nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu jeho nákladů.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 27. dubna 2023

Mgr. Petra Weissová  
předsedkyně senátu