



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složené z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **R. T.**, zast. Ing. Tomášem Goláněm, daňovým poradcem, se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 2. 2022, č. j. 22 Af 2/2019 - 95,

t a k t o:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 24. 2. 2022, č. j. 22 Af 2/2019-95, **se ruší** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í:**

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele ze dne 29. 10. 2018, č. j. 48068/18/5200-10423-709175.

[2] Nejvyšší správní soud předesílá, že ve věci stěžovatele rozhoduje opakovaně poté, kdy bylo první rozhodnutí krajského soudu ze dne 4. 6. 2020, č. j. 22 Af 2/2019-54, zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2021, č. j. 5 Afs 256/2020-48.

[3] Vzhledem k tomu, že skutkové okolnosti jsou účastníkům dostatečně známy, neboť byly opakovaně popsány již v předchozích řízeních, Nejvyšší správní soud jen shrnuje, že žalobce podal daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, v němž za období od 1. 1. 2010 do 31. 10. 2010 vykázal ke zdanění pouze příjmy ze závislé činnosti dle § 6 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, a deklaroval základ daně ve výši 78 480 Kč. Správce daně v rámci vyhledávací činnosti dle § 78 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu,

zjistil, že v průběhu zdaňovacího období byly na různé bankovní účty žalobce vkládány nebo poukazovány finanční prostředky; na základě těchto zjištění zahájil u žalobce daňovou kontrolu. Vzhledem k výraznému nepoměru mezi deklarovanými příjmy uvedenými v daňovém přiznání (příjmy ze závislé činnosti od obchodní společnosti Rosa invest group, s. r. o., v níž byl žalobce jednatelem, uvedl žalobce v celkové hrubé výši 60 000 Kč) a částkami vkládanými nebo poukazovanými v průběhu zdaňovacího období na zjištěné bankovní účty vznikla prvotní pochybnost správce daně, zda se nejedná o peněžní prostředky z podnikatelské činnosti žalobce. Správce daně proto vyzval žalobce, aby relevantními důkazními prostředky u přesně specifikovaných částek, resp. přírůstků peněžních prostředků na zjištěných bankovních účtech prokázal, o jaké finanční prostředky se jedná, kdy a jakou daní byly uvedené finanční prostředky případně zdaněny, či zda se jedná o peněžní prostředky, které nejsou předmětem daně z příjmů anebo jsou od daně z příjmů osvobozeny. Neúplnými či chybějícími informacemi žalobce k jednotlivým platbám a pohybům na jeho účtech ani na základě správcem daně provedených mezinárodních dožádání na Slovensko nebyly pochybnosti správce daně odstraněny. Po provedeném dokazování vyhotovil správce daně dne 29. 2. 2016 úřední záznam, který obsahoval výsledek kontrolního zjištění, ve kterém správce daně zhodnotil jím prověřované skutečnosti; současně byla žalobci stanovena lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a k podání návrhu na jeho doplnění. Dne 29. 4. 2016 se žalobce k výsledku kontrolního zjištění vyjádřil podáním, které obsahovalo také přílohy, kterými žalobce prokazoval výši finančních prostředků, o kterých tvrdil, že se v žádném případě nejedná o příjmy z podnikání. Na základě vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění vydal správce daně další výzvu k prokázání skutečností, na kterou žalobce relevantně nereagoval, protože tak pochybnosti správce daně nadále přetrvávaly a následně správce daně vydal ještě třetí výzvu, v níž požadoval mimo jiné doložení přehledu peněžního toku mezi jednotlivými bankovními účty žalobce včetně zohlednění dalších přírůstků či úbytků na identifikovaných bankovních účtech, přičemž ani na třetí výzvu k prokázání skutečností žalobce relevantně nereagoval, sdělil pouze správci daně, že ji považuje za nezákonnou.

[4] Krajský soud ve svém prvním rozsudku dospěl k závěru, že správce daně ve výzvě k prokázání skutečností ze dne 21. 2. 2014 specifikoval své pochybnosti velmi obecně a povrchně, v zásadě jsou založeny *pouze* na skutečnosti, že předměty činnosti společnosti Rosa invest group s. r. o. a žalobce jsou totožné, a na tom, že uvedená společnost a žalobce obchodovali se shodným zbožím. Krajský soud dále konstatoval, že mu není zřejmé, jaké pochybnosti lze vůbec z uvedených skutečností (bez dalšího) dovodit, správce daně vůbec ve výzvě nevysvětlil, na čem jsou jeho pochybnosti vlastně založeny. Krajský soud shledal důvodnou také námitku, že správce daně nemohl účinně vyzvat žalobce k prokázání, kdy a jakou daní byly sporné finanční prostředky zdaněny, či se jedná o prostředky, které předmětem daně nejsou nebo jsou od daně osvobozeny. I z pohledu uvedeného postupu krajský soud dospěl k závěru o nezákonnosti výzvy ze dne 21. 2. 2014. Důvodnou shledal krajský soud námitku, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly vyzvat žalobce ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu k podání dodatečného daňového přiznání. Dle krajského soudu měl v době zahájení daňové kontroly (11. 3. 2013) správce daně dostatek informací k důvodnému předpokladu, že daň bude u žalobce doměřena; měl k dispozici výpisy ze všech bankovních účtů žalobce, měl informace od společnosti Partners, která platby ve prospěch účtů žalobce poukazovala. Ostatně, v zásadě pouze na podkladě informací získaných z výpisů z bankovních účtů žalobce vydal správce daně dne 21. 2. 2014

pokračování

výzvu k prokázání skutečností. Správce daně tedy měl povinnost vyzvat žalobce před zahájením daňové kontroly k podání dodatečného daňového přiznání podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Krajský soud dodal, že jakkoli tato vada nemá vliv na správnost následně dodatečně vyměřené daně a z tohoto pohledu se nejednalo o vadu, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci, má, resp. může mít zásadní vliv na povinnost platit penále podle § 251 daňového řádu, která byla žalobci napadeným rozhodnutím uložena. Oproti tomu neshledal krajský soud důvodnou námitku prekluze práva stanovit daň, nepřisvědčil ani námitce žalobce stran účelovosti mezinárodního dožádání, přičemž se ztotožnil se správním orgánem, že daný úkon byl učiněn za účelem objasnění skutkového stavu, nikoli za účelem oddálení konce lhůty pro stanovení daně.

[5] S ohledem na to, že krajský soud dospěl k závěru o nezákonnosti vydané výzvy, což vyhodnotil jako vadu, která měla vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí ve věci samé, ostatními vznesenými námitkami se - jak soud uvedl - „pro nadbytečnost“ nezabýval.

[6] Ke kasační stížnosti stěžovatele Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu rozsudkem ze dne 22. 10. 2021, č. j. 5 Afs 256/2020-48, zrušil.

[7] Nejvyšší správní soud předně nepřisvědčil závěru krajského soudu o nezákonnosti vydané výzvy; odmítl tvrzení, že pochybnosti správce daně založil v zásadě *pouze* na skutečnosti, že předmět činnosti společnosti Rosa invest group s. r. o. a žalobce jsou totožné, a na tom, že uvedená společnost a žalobce obchodovali se shodným zbožím; nepřisvědčil krajskému soudu v tom, že by správce daně vůbec ve výzvě nevysvětlil, na čem jsou jeho pochybnosti vlastně založeny. Pokud krajský soud tvrdil, že správce daně zcela konkrétně nspecifikoval, co ho k důvodům vydání výzvy vedlo, Nejvyšší správní soud konstatoval, že takový závěr krajský soud zjevně učinil, aniž by se zabýval obsahem správního spisu. V opačném případě by k takovému závěru nemohl dospět; Nejvyšší správní soud dále popsal všechny správcem daně shromážděné informace a skutečnosti, které byly obsahem správního spisu a které vedly k vydání výzvy.

[8] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil krajskému soudu ani v názoru o nepřípustnosti prokazování jiných než v přiznání tvrzených příjmů; konstatoval, že daňový subjekt zcela jistě nelze vyzvat k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí on sám, přičemž tuto úvahu je třeba vidět v kontextu především nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 29/05, ze dne 1. 6. 2005. Ústavní soud zde vycházel z charakteru daňového řízení, v němž stíhá daňový subjekt, na rozdíl od jiných druhů řízení, rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Důkazní břemeno se pak odvíjí od skutečností tvrzených v daňovém přiznání, resp. od skutečností, které je daňový subjekt v daňovém přiznání povinen uvést. Vznikne-li proto pochybnost o úplnosti tvrzení uváděných daňovým subjektem v daňovém přiznání, může správce daně přenést na daňový subjekt důkazní břemeno ve vztahu ke skutečnostem, které daňový subjekt sice netvrdí, ale vyvstala pochybnost o tom, že je daňový subjekt tvrdit má. Nejvyšší správní soud připomněl, že omezení důkazní povinnosti pouze na tvrzení uvedená samotným daňovým subjektem v daňovém přiznání bez dalšího by zcela popíralo smysl správy daní definované v § 1 odst. 2 daňového řádu - tj. stanovit a vybrat daň ve správné, resp. v zákonné výši. Podle § 1 odst. 3 daňového řádu je daňové tvrzení podané daňovým subjektem pouze základem (nikoli tedy jediným zdrojem) pro správné zjištění a stanovení daně. Z uvedeného ustanovení zcela

jasně, ve spojení s § 78 odst. 1 a 2, § 92 odst. 2 daňového řádu vyplývá, že správce daně není omezen pouze na prokazování údajů, které daňový subjekt sám v daňovém přiznání uvede, tím spíše, zjistí-li ohledně správnosti či úplnosti těchto údajů pochybnosti. S odkazem na ustálenou judikaturu Nejvyšší správní soud konstatoval, že požadavek správce daně, aby stěžovatel prokázal, zda finanční prostředky byly zdaněny, popř. nejsou předmětem daně z příjmů nebo jsou od daně z příjmů osvobozeny, je zcela legitimní. Žalobce samozřejmě mohl disponovat příjmy, které nepocházejí z jeho podnikatelské činnosti a které nepodléhají daňové povinnosti; bylo však jeho povinností, s ohledem na správcem daně jasně předestřené pochybnosti, tento fakt dostatečně osvětlit.

[9] Nejvyšší správní soud současně podotkl, že pouze na základě toho, že žalobce v roce 2010 (stejně tak i v jiných kontrolovaných obdobích) uskutečnil např. vklady na účet, nelze ještě bez dalšího dovozovat, že vložené finanční prostředky rovněž i v tomto roce získal. Aby správce daně mohl konkrétní vklady do podnikání posoudit jako příjmy za konkrétní zdaňovací období, v němž byly uskutečněny, je třeba, aby v tomto ohledu vedl důkazní řízení. Touto otázkou se krajský soud však vůbec nezabýval; postup správce daně v tomto směru jako nadbytečný totiž nehodnotil. Stejně tak krajský soud vůbec nebral v potaz, že část dodaných příjmů od společnosti PARTNERS nebyla ani žalobcem zpochybněna.

[10] Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku konstatoval, že závěr krajského soudu o nezákonnosti vydané výzvy ze dne 21. 4. 2014 je v rozporu s obsahem správního spisu a nemůže obstát. Uložil krajskému soudu, aby v dalším řízení vyhodnotil vedené důkazní řízení správcem daně a vypořádal se se všemi žalobcem uplatněnými žalobními námitkami. Nejvyšší správní soud konkrétně uvedl: „*V dalším řízení se tedy bude krajský soud zabývat především i tím, zda bylo v řízení dostatečně prokázáno, že dodanění příjmů žalobci v daném zdaňovacím období co do výše a způsobu stanovení daně ob stojí; zejm. zda žalobce dostatečně prokázal (a naopak správce daně jeho tvrzení vyvrátil) deklarované nákupy (viz MAKRO), vklady, jakož i tvrzené půjčky; zda jsou příjmy přičitatelné žalobci či společnosti Rosa invest group, jakož i to, zda daň ještě mohla být spolehlivě stanovena dokazováním. Dosud rovněž nebylo nikterak hodnoceno např. ani účetnictví žalobce; není tak zřejmé, jak a zda vůbec žalobce o sporných částkách účtoval, zda o nich účtovat měl, apod. Vzhledem k tomu, že na tyto otázky dosud neodpověděl krajský soud, nemůže se k nim vyjadřovat ani Nejvyšší správní soud.*“

[11] **Krajský soud** v novém rozsudku, napadeném nyní kasační stížností, předně shrnul a ocitoval závěry uvedené ve zrušujícím rozsudku, poté v návaznosti na uplatnění opětovné námítky prekluze žalobcem se vypořádal s touto námitkou, přičemž ji neshledal důvodnou.

[12] Následně krajský soud uvedl, že se [p]ředně nejprve zabýval ve smyslu pokynů kasačního soudu otázkou, zda a případně do jaké míry bylo vedeno v průběhu daňového řízení dokazování mj. k tomu, zda finanční prostředky, které byly v kontrolovaném zdaňovacím období (v roce 2010) vloženy na účet, žalobce také v uvedeném roce získal a zda tedy tyto finanční prostředky je možné považovat za (zdanitelné) příjmy v předmětném zdaňovacím období. Krajský soud se tak podrobně zabýval obsahem správních spisů, jakož i skutečnostmi, obsaženými ve zprávě o daňové kontrole, potažmo v napadeném rozhodnutí a dospěl k jednoznačnému závěru, že touto otázkou se správce daně ani žalovaný vůbec nezabývali, neboť zjevně implicitně vycházeli z toho, že finanční prostředky, které byly v roce 2010 vloženy na účty žalobce, jsou příjmem žalobce získaným právě v uvedeném zdaňovacím období. Jestliže však žalobce od počátku daňového

pokračování

*řízení, jakož i v soudním řízení správním rozporoval samotnou otázku příjmů, jež byly daňovými orgány dodatečně zdaněny, zejména pak námitkami specifikovanými v bodech [2] a [3] tohoto rozsudku, je nutné vycházet z toho, že bylo povinností správce daně a žalovaného se na prvním místě zabývat právě tím, zda finanční prostředky přičtené ve prospěch účtů žalobce byly prostředky, které lze považovat za příjmy získané žalobcem v předmětném zdaňovacím období, neboť jen v tom případě je možné s nimi takto nakládat a uložit žalobci případně povinnost jejich dodatečného zdanění. K uvedeným otázkám tudíž mělo být vedeno dokazování, jak výslovně uvedl Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku. Tím, že správce daně ani žalovaný dokazování tímto směrem vůbec nevedli a touto otázkou se nezabývali, porušili povinnost správně zjistit a stanovit daň ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu. Z uvedeného důvodu dospěl krajský soud k tomu, že v důsledku tohoto pochybení bude nutné zásadní doplnění skutkového stavu ze strany správce daně. Totiž až po objasnění uvedené základní otázky, které z finančních prostředků žalobce lze vůbec považovat za prostředky získané v roce 2010, bude možné činit další úkony směřující ke zjištění, které z těchto prostředků podléhají dani z příjmů a v jakém rozsahu a které případně nikoliv.*

[13] Krajský soud uzavřel, že bude dále na daňových orgánech, aby důsledně zvážily, zda v projednávaném případě je možné ještě stanovit daň dokazováním, či zda již nedojde k naplnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek ve smyslu § 98 daňového řádu. Takový závěr přitom nyní nemůže učinit krajský soud, neboť by jeho závěr byl s ohledem na nutnost doplnění skutkového stavu ze strany daňových orgánů zcela předčasný. Dodal, že není-li přitom zřejmé, zda bude ještě možné stanovit žalobci daň dokazováním, nemůže ani krajský soud relevantně hodnotit to, zda žalobce dostatečně prokázal (a naopak správce daně jeho tvrzení vyvrátil) deklarované nákupy (viz MAKRO), vklady, jakož i tvrzené půjčky; zda jsou příjmy přičitatelné žalobci či společnosti Rosa invest group.

[14] **V kasační stížnosti** stěžovatel namítá důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.; má za to, že rozsudek, jímž bylo zrušeno rozhodnutí o odvolání, je nezákonný, protože spočívá v nesprávném posouzení právní otázky, a dále je nepřezkoumatelný, protože trpí vadou nesrozumitelnosti nebo nedostatkem důvodů rozhodnutí.

[15] Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že ani správce daně a ani stěžovatel se nezabývali základní otázkou, zda finanční prostředky, které byly v průběhu kalendářního roku 2010 připsány (vložené) na bankovní účty účastníka řízení, jsou příjmy „získanými“ právě v předmětném zdaňovacím období, neboť jen v tomto případě by bylo možné s nimi takto nakládat a uložit žalobci případně povinnost jejich dodatečného zdanění. Vzhledem k této skutečnosti (tj. nutnosti zásadního doplnění skutkového stavu ze strany správce daně), nemohl krajský soud učinit závěr o tom, zda bylo ještě možné stanovit daň z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období dokazováním, a stejně tak nemohl krajský soud „...relevantně hodnotit to, zda žalobce dostatečně prokázal (a naopak správce daně jeho tvrzení vyvrátil) deklarované nákupy (viz MAKRO), vklady, jakož i tvrzené půjčky; zda jsou příjmy přičitatelné žalobci či společnosti Rosa invest group.“

[16] Stěžovatel považuje shora uvedené právní závěry krajského soudu za nesprávné, způsobující nezákonnost napadeného rozsudku.

[17] Stěžovatel předně namítá, že krajský soud v napadeném rozsudku částečně nerespektoval právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený ve zrušujícím rozsudku. Nejvyšší správní soud totiž v bodě [36] zrušujícího rozsudku zavázal krajský soud (nikoliv stěžovatele) mimo jiné k tomu, aby (1) vyhodnotil vedené důkazní řízení správcem daně, (2) vypořádal se se všemi účastníkem řízení uplatněnými žalobními námitkami, (3) zabýval se tím, zda bylo v řízení dostatečně prokázáno, že dodanění příjmů účastníka řízení v předmětném zdaňovacím období co do výše a způsobu stanovení daně ob stojí, jakož i to, (4) zda daň z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období mohla být ještě spolehlivě stanovena dokazováním. Z odůvodnění napadeného rozsudku (konkrétně z bodů 17. a 18. rozsudku) se ovšem podává, a to aniž by se jakkoliv změnila poměry v předmětné věci, že krajský soud toliko respektoval vyslovený právní názor ad (1), když vyhodnotil, a to navíc ještě zcela chybně, důkazní řízení vedené správcem daně a v ostatním vyslovený právní názor Nejvyššího správního soudu „přehodil“ zpět na správce daně a stěžovatele s ohledem na „zásadní doplnění skutkového stavu ze strany správce daně“. Premisa ohledně „zásadního doplnění skutkového stavu ze strany správce daně“ je však nesprávná, neboť se opírá o nesprávný závěr krajského soudu, a sice, že ani správce daně a ani stěžovatel se nezabývali zásadní otázkou týkající se „získání“ finančních prostředků v daném zdaňovacím období.

[18] Stěžovatel kategoricky odmítá názor krajského soudu, že ani správce daně ani stěžovatel se nezabývali základní otázkou, zda finanční prostředky, které byly v průběhu kalendářního roku 2010 připsány (vložené) na bankovní účty žalobce, jsou příjmy „získanými“ právě v tomto zdaňovacím období. Takový závěr krajský soud zjevně učinil, aniž by se předtím důkladně zabýval obsahem správního spisu. Ačkoliv krajský soud v bodě 17. napadeného rozsudku uvádí, že se „...podrobně zabýval obsahem správních spisů, jakož i skutečnostmi, obsaženými ve zprávě o daňové kontrole, potažmo v napadeném rozhodnutí...“, ze závěrů vyjevených krajským soudem v napadeném rozsudku se podává pravý opak, kdy tyto závěry jsou v přímém rozporu se skutečnostmi obsaženými ve správním spise. Pokud by se totiž krajský soud skutečně „podrobně zabýval obsahem správních spisů“, musel by nutně dospět k diametrálně odlišnému názoru.

[19] Stěžovatel předně namítá, že ani on a ani správce daně bez dalšího nedovožovali, že by se v případě finančních prostředků, které byly připsány (vložené) v průběhu kalendářního roku 2010 na bankovní účty žalobce, mělo jednat o zdanitelné příjmy „získané“ právě v tomto zdaňovacím období, kdy „...v tomto ohledu správce daně vedl důkazní řízení.“. Správce daně na základě pochybností nejprve vydal výzvu k prokázání skutečností, č. j. 617147/14/3217-05404-800438, ze dne 21. 2. 2014, kterou byl žalobce zcela legitimně vyzván, aby relevantními důkazními prostředky u přesně specifikovaných částek, resp. přírůstků peněžních prostředků, na zjištěných bankovních účtech prokázal, o jaké finanční prostředky se jedná, kdy a jakou daní byly uvedené finanční prostředky případně zdaněny, či zda se jedná o peněžní prostředky, které nejsou předmětem daně dle ustanovení § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů, anebo byly od zdanění osvobozeny dle § 4 uvedeného zákona. První výzvou k prokázání skutečností tak správce daně důkazní břemeno stran povahy momentu zdanění či osvobození od zdanění předmětných finančních prostředků, které byly připsány (vložené) ve prospěch bankovních účtů ve vlastnictví účastníka řízení, přenesl (obrazně řečeno) zpět na žalobce, s čímž se plně ztotožnil i Nejvyšší správní soud zejména v bodě [35] zrušujícího rozsudku. V tomto směru bylo tedy žalobci umožněno mimo jiné

pokračování

prokázat i to, že se (ne)jedná o finanční prostředky „získané“ v předmětném zdaňovacím období, přičemž důkazní břemeno bezpochyby tížilo žalobce.

[20] Žalobce v reakci na první výzvu k prokázání skutečností podával mimo jiné slovní vyjádření (v podrobnostech odkazuje stěžovatel např. na bod [46] rozhodnutí o odvolání), pročež tak správce daně poté slovy krajského soudu „vedl další důkazní řízení“, a to mimo jiné i prostřednictvím mezinárodních dožádání, při kterém nebyly pochybnosti správce daně odstraněny, což opětovně zkonstatoval Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku (srov. např. bod [26] zrušujícího rozsudku). Po provedeném dokazování vyhotovil správce daně dne 29. 2. 2016 úřední záznam, č. j. 587806/16/3212-60562-800438, který obsahoval výsledek kontrolního zjištění, a ve kterém správce daně zhodnotil jím prověřované skutečnosti, jak bez kontrolního nálezu, tak i s kontrolním nálezem. Současně byla žalobci stanovena lhůta k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění a k podání návrhu na jeho doplnění (viz rozhodnutí č. j. 588935/16/3212-60562-800438 ze dne 29. 2. 2016). Dne 29. 4. 2016 se žalobce k výsledku kontrolního zjištění vyjádřil podáním evidovaným pod č. j. 1960327/16, které obsahovalo také přílohy (evidované dne 2. 5. 2016 pod č. j. 1957861/16), kterými prokazoval mimo jiné výši finančních prostředků, kterými mohl disponovat v předmětném zdaňovacím období (tj. v kalendářním roce 2010). Na základě vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění vydal správce daně dne 8. 6. 2016 další výzvu k prokázání skutečností, č. j. 227595/16/3212-60562-800438, na kterou žalobce relevantně nereagoval, pročež tak pochybnosti správce daně nadále přetrvávaly, a následně dne 22. 8. 2016 správce daně vydal ještě další výzvu k prokázání skutečností, č. j. 2827595/16/3212-60562-800438, kterou požadoval správce daně mimo jiné doložení podrobného přehledu peněžního toku mezi jednotlivými bankovními účty včetně zohlednění dalších přírůstků či úbytků na předmětných bankovních účtech, a především pak prokázat, zda ke dni 1. 1. 2010 disponoval tvrzenými finančními prostředky, přičemž ani na třetí výzvu k prokázání skutečností žalobce relevantně nereagoval, sdělil pouze správci daně, že ji považuje za nezákonnou. Vzhledem k tomu, že na základě vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění nedošlo k jeho změně, přistoupil správce daně k projednání zprávy o daňové kontrole č. j. 1826415/17/3212-60563-800438, a to při ústním jednání konaném dne 28. 4. 2017, při kterém byla předmětná daňová kontrola ukončena.

[21] Stěžovatel poukazuje zejména na zprávu o daňové kontrole, v níž se správce daně velice detailně věnoval právě otázce týkající se „získání“ finančních prostředků v předmětném zdaňovacím období (srov. stranu 40 a násl. zprávy o daňové kontrole), když ověřoval tvrzení žalobce ohledně volných finančních prostředků ke dni 1. 1. 2010. Kdyby se tedy krajský soud skutečně „podrobně zabýval [...] skutečnostmi obsaženými ve zprávě o daňové kontrole“, nikdy by nemohl dospět k závěrům přijatým v napadeném rozsudku. Dle stěžovatele žalobce své důkazní břemeno ohledně předmětných finančních prostředků neunesl, když neuvedl taková tvrzení, resp. neposkytl takové důkazní prostředky, jež by jeho implicitní tvrzení uvedená v daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za předmětné zdaňovací období (tj. že se jedná o příjmy již zdaněné, dani nepodléhající či od daně osvobozené) prokazovala.

[22] Stěžovatel uvádí, že v průběhu odvolacího řízení proti dodatečnému platebnímu výměru žalobce předložil tabulku „R. T. – pohyby na účtech v roce 2010“, ve které uvedl zůstatek volných peněžních prostředků ke dni 1. 1. 2010 ve výši 1 000 000 Kč. Na základě

této tabulky byl stěžovatelem sestaven detailní rozbor jednotlivých finančních prostředků, kdy k jednotlivým vkladům, které byly předmětem dokazování v průběhu daňové kontroly, byly přiřazeny žalobcem určené částky výběrů, které nesloužily ke spotřebě, ale k tvrzeným „*povinným vkladům*“. Na základě tohoto detailního rozboru stěžovatel v průběhu odvolacího řízení (a po změně právního názoru) zahrnul do příjmů dle § 10 zákona o daních z příjmů částku ve výši 582 670 Kč – srov. písemnost, č. j. 41885/18/5200-10423-709175 ze dne 17. 9. 2018, a především pak přílohu seznámení, tj. tabulku týkající se stanovení výše příjmů dle § 10 zákona o daních z příjmů.

[23] Stěžovatel dodává, že otázkou ohledně volných finančních prostředků ke dni 1. 1. 2010, se kterou úzce souvisí právě otázka „*získání*“ finančních prostředků v předmětném zdaňovacím období, se pak také detailně zabýval stěžovatel v odůvodnění rozhodnutí o odvolání, neboť žalobce v tomto směru uplatnil odvolací námitku (srov. vypořádání desátého odvolacího důvodu v bodech [129] až [144] rozhodnutí o odvolání), což krajský soud opětovně zcela pomíjí.

[24] Stěžovatel shrnuje, že správce daně vydal mimo jiné první, druhou a třetí výzvu k prokázání skutečností a následně stěžovatel dal žalobci možnost prokázat, že se v případě sporných částek nejedná o příjmy „*získané*“ v předmětném zdaňovacím období, a také, aby mohl prokázat svá tvrzení ohledně „*povinných vkladů*“, tj. jak správce daně, tak i stěžovatel, se zabývali „...*právě tím, zda finanční prostředky přičtené ve prospěch účtů žalobce byly prostředky, které lze považovat za příjmy získané žalobcem v předmětném zdaňovacím období...*“. Žalobce požadované skutečnosti věrohodně nevysvětlil a ani nedoložil, a proto stěžovatel (po změně právního názoru) v souladu se zákonem a judikaturou Nejvyššího správního soudu dotčené finanční prostředky klasifikoval jako příjmy dle § 10 zákona o daních z příjmů (vyjma vyplacených provizí za zprostředkování finančních služeb, které správce daně správně klasifikoval jako příjmy dle § 7 uvedeného zákona).

[25] Na základě shora uvedených skutečností je dle stěžovatele více než zřejmé, že závěr krajského soudu o tom, že ani správce daně a ani stěžovatel se nezabývali základní otázkou, zda finanční prostředky, které byly v průběhu kalendářního roku 2010 připsány (vložené) na bankovní účty žalobce, jsou příjmy „*získanými*“ právě v předmětném zdaňovacím období, nemůže za žádných okolností obstát.

[26] Žalobce ve **vyjádření** se plně ztotožnil s napadeným rozsudkem, podotýká, že byt se jedná o stručný rozsudek, je tomu tak z důvodu, že se krajský soud ztotožnil již s jednou z prvních žalobních námitek týkající se otázky subsumpce deklarovaných plateb pod zdanitelný příjem ve smyslu § 10 zákona o daních z příjmů. Ačkoliv totiž žalobce v nalézacím řízení opakovaně akcentoval jednak na to, že se část příjmů na bankovních účtech netýkala vůbec zdaňovacího období roku 2010, tak že se nejednalo o zdanitelné příjmy vůbec (např. výběry a vklady shodných peněžních prostředků z důvodu bankovních podmínek), nebo se jednalo o příjmy jiného subjektu (konkrétně společnosti Rosa invest group s.r.o.), správce daně, potažmo stěžovatel, vystavěl své závěry na prosté polemice a bez odpory důkazů ve spisovém materiálu a opakovaně žalobcem akcentovaných důkazních návrhů. Žalobce východiska krajského soudu v napadeném rozsudku považuje za logická. Jestliže nebyl ve věci dostatečně zjištěn skutkový stav ve smyslu § 92 odst. 2 daňového řádu, pak se krajský soud nemusel zabývat dalšími žalobními námitkami žalobce, nemusel se



pokračování

zabývat ani otázkou zdanitelnosti příjmů deklarovaných v předmětných zdaňovacích obdobích, a zejména se nemohl zabývat ani otázkou, zda bylo ve věci umožněno stanovit daň dokazováním.

[27] Dle žalobce odůvodnění kasační stížnosti nereflektuje již na počátku uvedený důvod kasační stížnosti, který dle stěžovatele spočívá v nerespektování právně závazného názoru uvedeného ve zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu. Namísto toho nadále vede polemiku nad otázkou, zda v nalézacím řízení bylo, či nebylo uneseno důkazní břemeno.

[28] Dle žalobce je mimo jiné nutné se nejprve vypořádat s tím, zda nedošlo v případě žalobce k uplynutí objektivní desetileté lhůty pro stanovení daně ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu. Žalobce odkazuje na věc sp. zn. 9 Afs 95/2021, *Global Drink, s. r. o.*, která byla předložena rozšířenému senátu ohledně aplikace § 148 daňového řádu ve spojení s § 264 odst. 4 daňového řádu na zdaňovací období předcházející účinnosti daňového řádu. Dle žalobce je s ohledem na přechodná ustanovení daňového řádu, a také ve spojení s nálezem Ústavního soudu České republiky sp. zn. Pl. ÚS 18/14, ze dne 15. 9. 2015, třeba mít za to, že se ve věci použije právní úprava obsažená v daňovém řádu a současně již uplynula lhůta pro stanovení daně.

[29] Žalobce dále trvá na tom, že stěžovatel pochybil, pokud nezjistil dostatečně skutkový stav ve všech jeho souvislostech, tj. nejenže neprovedl navrhované důkazy, ale nezabýval se v principu otázkou, zda vůbec lze platby na bankovních účtech účastníka řízení považovat za příjmy „získané“ v předmětném zdaňovacím období. Nebylo tak vůbec postaveno najisto, zda se jednalo o zdanitelný příjem žalobce a ve kterém zdaňovacím období jej obdržel. Nedostatečně zjištěný skutkový stav přitom nelze přičítat k tíži žalobci, jestliže tento byl po celé řízení aktivní a návrhy na provedení důkazů předkládal.

[30] Závěrem žalobce poukazuje na to, že předmětem dokazování jsou skutečnosti staré již 12 let; jedná se tedy o skutečnosti extrémně vzdálené jakémukoliv průměrnému důkaznímu standardu. Aniž by žalobce předvídal, lze si jen stěží představit, že svědci budou barvitě a dostatečně určitě vypovídat o takhle starých okolnostech. Samotná daňová kontrola i délka řízení je pro žalobce extrémně zatěžující, a to na té úrovni, že jej daná situace postihla jak ekonomicky, tak především zdravotně. Nejvyšší správní soud konstatuje, že tato tvrzení zcela evidentně překračují předmět tohoto řízení, a proto soud nepokládá za nutné je blíže rozvádět.

[31] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení dospěl k závěru, že kasační stížnost je přípustná. Stěžovatel podal kasační stížnost jednak z důvodu částečného nerespektování závazného právního názoru, který byl vysloven ve zrušujícím rozsudku NSS ze dne 22. 10. 2021, č. j. 5 Afs 256/2020-48 [§ 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s. ], a zejména pak z důvodu nesouhlasu se závěry krajského soudu v otázce týkající se „získání“ finančních prostředků ve zdaňovacím období 2010, přičemž tato otázka nebyla (a ani nemohla být) předmětem stěžovatelovy první kasační stížnosti, neboť se touto otázkou krajský soud ani v prvním rozsudku, č. j. 22 Af 2/2019- 54, ze dne 4. 6. 2020, vůbec nezabýval (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2011, čj. 1 As 79/2009-165).

[32] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu dle §109 odst. 3 a 4 s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[33] Nejvyšší správní soud shledal napadený rozsudek dílem nepřezkoumatelný a dílem nezákonný.

[34] Nejvyšší správní soud konstatuje, že byla-li věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení s jasně vysloveným závazným právním názorem, nebyl krajský soud v žádném případě oprávněn tento vyslovený závazný právní názor jakkoli přehodnocovat či ignorovat. Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku zcela jednoznačně zavázal krajský soud k tomu, aby v dalším řízení vyhodnotil vedené důkazní řízení správcem daně a vypořádal se se všemi žalobcem uplatněnými žalobními námitkami. Nejvyšší správní soud konkrétně uvedl: „V dalším řízení se tedy bude krajský soud zabývat především i tím, zda bylo v řízení dostatečně prokázáno, že dodanění příjmů žalobci v daném zdaňovacím období co do výše a způsobu stanovení daně ob stojí; zejm. zda žalobce dostatečně prokázal (a naopak správce daně jeho tvrzení vyvrátil) deklarované nákupy (viz MAKRO), vklady, jakož i tvrzené půjčky; zda jsou příjmy přičitatelné žalobci či společnosti Rosa invest group, jakož i to, zda daň ještě mohla být spolehlivě stanovena dokazováním. Dosud rovněž nebylo nikterak hodnoceno např. ani účetnictví žalobce; není tak zřejmé, jak a zda vůbec žalobce o sporných částkách účtoval, zda o nich účtovat měl, apod. Vzhledem k tomu, že na tyto otázky dosud neodpověděl krajský soud, nemůže se k nim vyjadřovat ani Nejvyšší správní soud.“

[35] V dalším řízení byl krajský soud dle § 110 odst. 4 s. ř. s. povinen postupovat v souladu s tímto vysloveným závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu. Lze připustit, že závazný právní názor respektoval v tom, že „vyhodnotil“ vedené důkazní řízení správcem daně. V této části je však rozsudek nepřezkoumatelný, neboť není zřejmé, na základě jakých skutečností dospěl k závěru, že správcem daně, resp. stěžovatelem nebylo vedeno důkazní řízení ohledně toho, zda finanční prostředky, které byly v průběhu kalendářního roku 2010 připsány (vložené) na bankovní účty žalobce, jsou příjmy tohoto zdaňovacího období. Krajský soud uvádí: „*Krajský soud se tak podrobně zabýval obsahem správních spisů, jakož i skutečnostmi, obsaženými ve zprávě o daňové kontrole, potažmo v napadeném rozhodnutí a dospěl k jednoznačnému závěru, že touto otázkou se správce daně ani žalovaný vůbec nezabývali, neboť zjevně implicitně vycházeli z toho, že finanční prostředky, které byly v roce 2010 vloženy na účty žalobce, jsou příjmem žalobce získaným právě v uvedeném zdaňovacím období.*“ Toto konstatování však nemá zdaleka oporu ve správním spise, resp. je s obsahem správního spisu v rozporu. Nicméně, uvedené konstatování je v rozporu i samotným jiným závěrem krajského soudu, v němž právě výzvy vydané za účelem identifikace příjmů v roce 2010 krajský soud označil za nezákonné. V kontextu s prvním rozsudkem ve spojení se závěry zrušujícího rozsudku NSS, který naopak shledal výzvy (k prokázání, resp. identifikaci příjmů ve zdaňovacím období 2010) souladné se zákonem, jsou nyní učiněné závěry krajského soudu vnitřně rozporné, resp. nepřezkoumatelné.

[36] Ze správního spisu jednoznačně vyplývají úkony, které správce daně, resp. stěžovatel vedli právě s cílem odstranění pochybností a zjištění, jak povahy příjmů, tak i období, do něhož je lze přiřadit. Tvrzení krajského soudu nemá oporu ve spise. Krajský soud dezinterpretoval závěry zrušujícího rozsudku, který nekonstatoval, že nebylo vedeno řízení, ale uložil krajskému soudu zabývat se tím, ne zda bylo vedeno, ale jak bylo vedeno.

pokračování

[37] Nejvyšší správní soud podotýká, že vázanost právním názorem rozsudku NSS je přirozeným důsledkem kasačního charakteru rozhodnutí NSS. Rozšířený senát v usnesení ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 59/2007-56, vymezil, že závazným právním názorem ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. je nutno rozumět ve zrušujícím rozsudku vyjádřený závěr o aplikaci a interpretaci práva, jež bylo nebo mělo být užito v rozhodované věci, a jímž se soud zabýval ke kasačním námitkám nebo jímž se zabýval nad jejich rámeček; ovšem v mezích § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.

[38] Krajský soud je závazným právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku vázán jak v rozsahu, ve kterém NSS shledal důvody kasační stížnosti opodstatněnými, tj. neztotožnil se s dílčím názorem krajského soudu, tak v rozsahu, ve kterém stěžovateli za pravdu nedal, tedy, akceptoval názor vyslovený krajským soudem (srov. rozsudek ze dne 30. 1. 2009, č. j. 4 Ads 19/2008-188).

[39] Vázanost krajského soudu jednou vysloveným právním názorem je vázána na zjištěný skutkový stav, který je relevantní pro subsumpci pod aplikovatelnou právní normu.; pokud se v dalším řízení před krajským soudem v důsledku dalšího dokazování změnil skutkový stav natolik, že vede k jinému právnímu posouzení, vázanost dříve vysloveným právním názorem padá (viz usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 9 Afs 59/2007). V projednávané věci však nedošlo ani ke změně skutkového stavu, ani ke změně práva ani ke změně judikatury.

[40] Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 4. 2017, č. j. 1 As 74/2017-28, konstatoval: *„Pokud krajský soud (být i důvodně) nesouhlasí s právními závěry či skutkovým hodnocením kasačního soudu, je přesto povinen je respektovat. Princip kasační závaznosti právního názoru instančně nadřízeného soudu je procesním odrazem hierarchického uspořádání soudní soustavy. Není přitom samoúčelný, smyslem jeho zachování je jednak rychlost a hospodárnost výkonu soudnictví, jednak právní jistota účastníků soudního řízení a z ní vyplývající důvěryhodnost rozhodovací činnosti soudů. Jak to vyjádřil Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 13. 11. 2007, sp. zn. IV. ÚS 301/05 (N 190/47 SbNU 465): „[p]rávní spory a soudní řízení musí být někdy dokončeny a nesmí pokračovat jako věčný ping-pong mezi soudními orgány, které trvají na svém.“ Ústavní soud také opakovaně odmítl, že by princip kasační závaznosti odporoval ústavně garantované nezávislosti výkonu soudní moci a funkce soudce [srov. náleží Ústavního soudu ze dne 26. 1. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 15/14 (č. 71/2016 Sb.) a předchozí judikaturu tam citovanou].“*

[41] Z napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud nerespektoval závazný právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený ve zrušujícím rozsudku. Krajský soud fakticky „přesunul“ povinnosti jemu uložené na správce daně a stěžovatele, nicméně není v podstatě zřejmé, k čemu je zavázal. Z rekapitulace spisu a jednotlivých popsáných úkonů správce daně a zdokumentovaného průběhu daňového řízení správní orgány dokazování, které dle názoru krajského soudu nebylo vedeno, vedly; bylo tak na krajském soudu posoudit, jakým způsobem bylo vedeno a zda ve svém důsledku vyústilo ve stanovení daně v souladu se zákonem. Pokud by měl krajský soud za to, že dokazování v tomto směru bylo nedostatečné, měl se krajský soud doposud provedeným dokazováním podrobně zabývat a osvětlit, v čem konkrétně podle něj spočívaly jeho deficity. Nic takového ovšem krajský

soud neučinil a přijal toliko obecný nepodložený závěr, že žádné takové dokazování vedeno nebylo, což je ovšem v rozporu s obsahem spisového materiálu.

[42] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud sice jaksi „vyhodnotil“ vedené důkazní řízení správcem daně, jeho závěry jsou však zcela nepřezkoumatelné. Zcela již pro „nadbytečnost“ rezignoval na to, aby 2) vypořádal všechny uplatněné žalobní námítky, 3) zabýval se tím, zda bylo v řízení dostatečně prokázáno, že dodanění příjmů žalobce v předmětném zdaňovacím období co do výše a způsobu stanovení daně obstojí, jakož i na to, 4) zda daň z příjmů fyzických osob za uvedené zdaňovací období mohla být ještě spolehlivě stanovena dokazováním. Jinými slovy, krajský soud byl zavázán k meritornímu vypořádání námitek a měl dospět k závěru, zda daň stanovená žalobci byla po právu (tj. ve správné výši a správným způsobem). Postup krajského soudu však vedl toliko k tomu, že žalobci se dosud odpovědi na tuto zásadní otázku nedostalo, jinými slovy, dosud mu účinná soudní ochrana poskytnuta nebyla (§ 2 s. ř. s.).

[43] Nerespektování závazného právního názoru vysloveného Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku má za následek zrušení napadeného rozsudku pro nezákonnost bez dalšího [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.].

[44] Nejvyšší správní soud konstatuje, že výše uvedený závěr nebrání posouzení námítky prekluze, k níž je soud povinen přihlížet *ex offo*. Krajský soud v napadeném rozsudku námítkou prekluze, kterou žalobce dodatečně vznesl (a opakovaně ji zmiňuje i ve vyjádření ke kasační stížnosti), nevyhověl. Nejvyšší správní soud se závěry, které krajský soud učinil, zcela ztotožnil a dospěl ke shodnému závěru, že daň byla žalobci stanovena v rámci prekluzivní lhůty.

[45] Lhůty pro stanovení daně jsou obsaženy v § 148 daňového řádu, v daném případě jsou tyto lhůty modifikovány *per* zákon č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní (do 20. 6. 2013), resp. zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní (účinný od 21. 6. 2013); správce daně v rámci lhůty pro stanovení daně učinil několik mezinárodních dožádání, která jsou obsažena ve spise, jejich relevantnost nebyla zpochybněna; podrobný časový sled stěžovatel v napadeném rozhodnutí popsal. Krajský soud při posouzení běhu lhůt postupoval v souladu se zákonem a nevybočil ani z judikatury. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 8. 2019, č. j. 8 Afs 282/2017-44, konstatoval: „*Mezinárodní dožádání dle zákona č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní (do 20. 6. 2013), zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní (od 21. 6. 2013), nebo dle zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (od 1. 1. 2014), v případě přímých daní [§ 2 odst. 1 písm. a) zákona č. 253/2000 Sb. nebo § 4 zákona č. 164/2013 Sb.] staví prekluzivní lhůtu ke stanovení daně i v případě, že tato lhůta započala běžet před účinností daňového řádu, tedy před 1. 1. 2011.*“

[46] Pokud žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti zmiňuje předložení věci sp. zn. 9 Afs 95/2021 ve věci *obchodní společnosti Global Drink, s. r. o. v likvidaci* rozšířenému senátu, je si rozhodující senát vědom předložení otázky ohledně plynutí objektivní desetileté prekluzivní lhůty ve smyslu § 148 odst. 5 daňového řádu a stavění této lhůty podle § 41 s. ř. s. rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu. Pro zde řešený případ však nejsou budoucí závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu jakkoli významné, a to právě z důvodu, že rozhodnutí o odvolání bylo zcela evidentně vydáno

pokračování

v (desetileté) lhůtě pro stanovení daně z příjmů fyzických osob. V daném případě započala lhůta pro vyměření daně běžet za zdaňovací období 2010 dne 31. 12. 2010 (viz náleží Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07) a uplynula by dne 31. 12. 2020; napadené rozhodnutí bylo vydáno dne 29. 10. 2018. Úkony, které správce daně v průběhu základní tříleté lhůty (§ 148 odst. 1 daňového řádu) učinil, byly v souladu se zákonem a byly způsobilé běh lhůty přerušit, prodloužit či stavět [§ 148 odst. 2 písm. b), odst. 3 a odst. 4 písm. f) daňového řádu].

[47] Budoucí závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu by mohly být relevantní až v případě vydávání „nového“ rozhodnutí o odvolání (po „konečném“ závazném právním názoru), což ovšem není zde řešený případ.

[48] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení; v něm je krajský soud vázán právním názorem v tomto rozsudku vysloveným (viz zejm. body 41, 42); krajský soud rozhodne rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. srpna 2023

JUDr. Lenka Matyášová  
předsedkyně senátu