U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera a soudců Lenky Krupičkové, Petra Mikeše, Barbary Pořízkové, Ivo Pospíšila, Aleše Roztočila a Karla Šimky v právní věci žalobce: **K. D.**, zastoupeného UNTAX, s.r.o., se sídlem U Továren 256/14, Praha 10, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, za účasti: **Insolvenční agentura v.o.s.**, se sídlem Západní 1448/16, Karlovy Vary, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 12. 2016, č. j. 1948273/16/2701-50521-608306, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 9. 2023, č. j. 31 Af 29/2022-68,

takto:

I. **Zjistí-li krajský soud, že žaloba podaná proti platebnímu výměru, který nabyl právní moci dle § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, je důvodná, zruší napadený platební výměr a vysloví současně, že věc se vrací žalovanému, tedy prvostupňovému správci daně, k dalšímu řízení.**

II. **Po zrušení platebního výměru, který nabyl právní moci dle § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, prvostupňový správce daně nalézací daňové řízení zastaví podle § 106 odst. 1 písm. f) téhož zákona.**

III. Věc **se vrací** k projednání a rozhodnutí druhému senátu.

O d ů v o d n ě n í:

I.
Jádro sporu a dosavadní průběh řízení

[1] Předmětem sporu je otázka, jak má postupovat krajský soud v řízení o žalobě proti platebnímu výměru, který nabyl právní moci podle § 243 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zjistí-li, že žaloba je důvodná. Konkrétně, zda krajský soud současně se zrušením takového platebního výměru vrátí věc prvostupňovému správci daně k dalšímu řízení s tím, aby správce daně pokračoval v nalézacím daňovém řízení v souladu se závazným právním názorem krajského soudu.

[2] V posuzované věci žalovaný neuznal nárok žalobce na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění a doměřil mu dodatečným platebním výměrem ze dne 12. 12. 2016 daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 3. čtvrtletí 2014 a předepsal související penále. Žalobce se proti doměrku bránil odvoláním, které Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 28. 2. 2018 zamítlo a potvrdilo dodatečný platební výměr. Žalobce nebyl úspěšný ani se svou žalobou, kterou zamítl Krajský soud v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 30. 6. 2020, č. j. 31 Af 23/2018-124. Tento rozsudek společně s rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství následně zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 27. 4. 2022, č. j. 7 Afs 227/2020-35, a věc vrátil Odvolacímu finančnímu ředitelství k dalšímu řízení. NSS daňovým orgánům uložil, aby žalobci umožnily prokázat okolnosti svědčící o tom, že skutečný dodavatel byl plátcem DPH.

[3] V průběhu následného řízení před Odvolacím finančním ředitelstvím byl zjištěn žalobcův úpadek a povoleno jeho řešení oddlužením. Insolvenční soud schválil dne 25. 8. 2022 zprávu o přezkumu a oddlužení dlužníka plněním splátkového kalendáře se zpeněžením majetkové podstaty (dále jen „zpráva o přezkumu“). V návaznosti na to Odvolací finanční ředitelství dne 23. 9. 2022 zastavilo řízení o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru žalovaného ze dne 12. 12. 2016 s poukazem na to, že dodatečný platební výměr nabyl podle § 243 odst. 2 daňového řádu právní moci.

[4] Žalobce napadl pravomocný dodatečný platební výměr žalobou u krajského soudu. Ten posoudil žalobu jako včasnou, neboť počátek běhu lhůty pro podání žaloby nespojil s doručením dodatečného platebního výměru, nýbrž ji odvíjel ode dne nabytí právní moci prvostupňového rozhodnutí dle § 243 odst. 2 daňového řádu. Následně krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Uvedl, že daňové orgány nedostály závaznému právnímu názoru vyslovenému v rozsudku č. j. 7 Afs 227/2020-35. Jejich povinností bylo dát žalobci možnost tvrdit a prokázat případné okolnosti svědčící o tom, že skutečný dodavatel byl plátcem DPH. To se však nestalo. Nehraje přitom roli, že Odvolací finanční ředitelství zastavilo odvolací řízení s odkazem na § 243 odst. 2 daňového řádu. Tato skutečnost nemůže jít podle krajského soudu k tíži žalobce. Krajský soud dodal, že není povolán suplovat nalézací daňové řízení a nahrazovat roli odvolacího orgánu.

[5] Proti zrušujícímu rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost. V ní upozornil na to, že žalobce výzvou ze dne 24. 8. 2022 vyzval, aby doplnil svá skutková tvrzení a prokázal skutečného dodavatele posuzovaných plnění, resp. aby prokázal, že tento dodavatel byl plátcem DPH. Na tuto výzvu však žalobce reagoval dne 5. 10. 2022 již pouze sdělením, že odvolací řízení za toto zdaňovací období již bylo zastaveno rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 9. 2022 s ohledem na § 243 odst. 2 daňového řádu. Poté již stěžovatel nemohl pokračovat v nalézacím řízení. V tomto specifickém případě měl proto krajský soud posoudit důkazní materiály, které byly doplněny po zrušujícím rozsudku NSS, a poté přezkoumat zákonnost závěru, podle něhož nelze uznat žalobcem uplatněný nárok na odpočet DPH. Za dané procesní situace by se nejednalo o nepřípustné nahrazení činnosti správního orgánu.

[6] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti označil stěžovatelova tvrzení za nesrozumitelná a vnitřně rozporná. Podle jeho názoru právě okolnosti projednávané věci, jež spočívají v závazném právním názoru NSS podle rozsudku č. j. 7 Afs 227/2020-35, znemožňují provádět dokazování v řízení před krajským soudem, o což stěžovatel usiluje.

pokračování

[7] Osoba zúčastněná na řízení (insolvenční správce) se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

II. Postoupení věci rozšířenému senátu

[8] Druhý senát NSS, jemuž byla věc podle rozvrhu práce přidělena, při předběžném projednání věci identifikoval rozpor v rozhodování jednotlivých senátů NSS. Konkrétně se podle druhého senátu odchylují rozsudky ze dne 11. 1. 2024, č. j. 1 Afs 207/2023-38, a ze dne 31. 1. 2024, č. j. 3 Afs 246/2023-44, v nichž byl rovněž posuzován postup daňových orgánů po zrušujícím rozsudku č. j. 7 Afs 227/2020-35 u téhož žalobce, od dosavadní judikatury kasačního soudu.

[9] Předkládající senát uvádí, že se v období mezi vydáním zrušujícího rozsudku NSS a nyní přezkoumávaným rozsudkem krajského soudu změnil skutkový stav a v důsledku toho i právní stav věci. Tato změna spočívá ve schválení a zveřejnění zprávy o přezkumu, což se zásadním způsobem promítlo i do probíhajícího daňového řízení. Podle druhého senátu již v takovém případě krajský soud nemohl bez dalšího následovat právní názor NSS vyslovený v rozsudku č. j. 7 Afs 227/2020-35.

[10] Dále předkládající senát doplňuje, že § 243 odst. 2 daňového řádu reflektuje princip úpadkového práva, podle něhož v insolvenčním řízení mají všichni věřitelé rovné možnosti. Zohledňuje také zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie, neboť pokračování v nalézacím řízení poté, co již nelze pohledávku jako pravomocnou přihlásit do insolvenčního řízení, se nejeví jako efektivní. Insolvenční správce či daňový subjekt má pak možnost změnit výsledek zastaveného nalézacího řízení v rámci tzv. incidenčního sporu u civilního soudu (Lavický, P. In Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011).

[11] Rozsudky prvního a třetího senátu jsou nicméně založeny na předpokladu, že ve věci žalobce bude vedeno další (nalézací) řízení před správcem daně v situaci, kdy odvolací řízení bylo zastaveno, přestože podle § 243 odst. 2 daňového řádu ukončením přezkumného jednání nebo schválením zprávy o přezkumu soudem nabývá nepravomocné rozhodnutí v nalézacím řízení týkajícím se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, právní moci.

[12] Takový závěr považuje druhý senát za rozporný s ustálenou judikaturou NSS. Podle ní je třeba vady platebního výměru odstraňovat v rámci odvolacího řízení (usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS) a je vyloučeno, aby správce daně pokračoval v daňovém řízení a znovu rozhodl poté, co byl jeho platební výměr zrušen. Nemůže-li tedy krajský soud v rámci soudního přezkumu zrušit rozhodnutí odvolacího orgánu, protože odvolací řízení bylo v souladu se zákonem zastaveno podle § 243 odst. 2 daňového řádu, a shledá platební výměr nezákonným, musí jej zrušit, aniž by však za dané procesní situace vracel věc správnímu orgánu k dalšímu řízení. Nalézací daňové řízení pak bude zastaveno (rozsudky NSS ze dne 29. 7. 2017, č. j. 1 Afs 141/2017-34, bod 37, a ze dne 1. 7. 2021, č. j. 9 Afs 71/2021-52, bod 35). V posuzované věci však první a třetí senát shledaly správným postup, kdy krajský soud vrátil věc správci daně k dalšímu řízení.

[13] Podle druhého senátu nelze ze závěrů uvedených v rozsudcích č. j. 1 Afs 207/2023-38 a č. j. 3 Afs 246/2023-44 s ohledem na rozpor s judikaturou NSS vycházet. Druhý senát se domnívá, že při posouzení, zda mohl dokazování provést krajský soud, je nutno zohlednit nejen rozsah dokazování ve smyslu § 77 odst. 2 s. ř. s., ale také to, že stěžovatel po právní moci

rozsudku, kterým bude zrušen platební výměr, již nebude mít žádnou možnost dokazování provést. Navazující řízení nebude vedeno. Zároveň daňové orgány v předchozím řízení postupovaly podle již překonané judikaturní praxe, a proto neprokazovaly skutečnosti, k nimž je až posléze zavázal rozsudek NSS č. j. 7 Afs 227/2020-35.

[14] Druhý senát shrnuje svůj právní názor tak, že zastavení odvolacího řízení ze zákona podle § 243 odst. 2 daňového řádu je okolností, pro kterou nelze trvat na vázanosti správního orgánu právním názorem NSS, neboť se jedná o podstatnou změnu skutkových a z toho plynoucích i právních okolností. Pokud platební výměr nabyl právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu, a odvolací orgán tedy nevydal meritorní rozhodnutí, které by krajský soud mohl přezkoumat, je předmětem přezkumu pravomocný platební výměr. Pokud se platební výměr ukáže jako nezákonný, krajský soud jej zruší, aniž by však věc vracel k dalšímu řízení. Nalézací daňové řízení pak bude zastaveno.

[15] Výše uvedený právní názor však nemůže vyslovit druhý senát sám, neboť tomu brání rozpor v judikatuře NSS. Proto druhý senát věc podle § 17 s. ř. s. předkládá rozšířenému senátu.

III. Posouzení věci rozšířeným senátem

III.A Pravomoc rozšířeného senátu

[16] Rozšířený senát nejprve zvážil, zda má pravomoc rozhodnout spornou právní otázku podle § 17 odst. 1 s. ř. s.

[17] Předkládající senát označil v dosavadní judikatuře dvě rozhodovací linie, pokud jde o otázku, jak má postupovat krajský soud v řízení o žalobě proti platebnímu výměru, který nabyl právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu, zjistí-li, že žaloba je důvodná.

[18] První linii popsal NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 141/2017-34, kde vyslovil, že „*v rámci soudního přezkumu* [platebního výměru, který nabyl právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu] *nemá krajský soud možnost zrušit rozhodnutí odvolacího orgánu, neboť to nebylo vydáno. V případě, že se platební výměr ukáže jako nezákonný, nezbude krajskému soudu nic jiného, než jej zrušit.* ***Nalézací daňové řízení pak bude zastaveno.***“ (zvýraznění provedl nyní rozšířený senát) Tento právní názor následoval devátý senát v rozsudku č. j. 9 Afs 71/2021-52 ve vztahu k zásadní vadě daňového řízení, které předcházelo vydání platebního výměru.

[19] Od této linie se odchylují rozsudky NSS č. j. 3 Afs 246/2023-44 a č. j. 1 Afs 207/2023-38, kde se uvádí, že „*na uvedeném závěru* [o tom, že není možné, aby dokazování a jeho hodnocení provedl namísto správce daně správní soud] *ničeho nemění ani skutečnost, že odvolací řízení bylo v projednávané věci zastaveno v důsledku naplnění podmínek podle § 243 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný může otázku unesení důkazního břemene žalobcem ohledně postavení dodavatele jako plátce DPH posoudit a* ***autoritativně o ní rozhodnout v rámci navazujícího nalézacího řízení****. Pokud na základě doplněného dokazování dospěje k závěru, že žalobce i ve světle závěrů judikatury ve věci* Kemwater *nadále neprokázal okolnosti přijetí zdanitelného plnění od osoby s postavením plátce DPH, pak* ***daň platebním výměrem opětovně vyměří****. Proti takovému rozhodnutí pak bude moci žalobce případně podat žalobu ke krajskému soudu, který naplnění požadavků plynoucích z rozsudku č. j. 7 Afs 227/2020 - 35 ze strany žalovaného přezkoumá*“ (zvýraznění provedl nyní rozšířený senát)

pokračování

[20] Je zjevné, že popsané judikaturní linie dochází k odlišnému závěru stran možnosti správce daně (prvostupňového) vést další řízení poté, co krajský soud shledá důvodnou žalobu podanou proti platebnímu výměru, který nabyl právní moci dle § 243 odst. 2 daňového řádu. Zatímco podle starších rozsudků prvního a devátého senátu nemůže správce daně pokračovat v daňovém řízení a znovu rozhodnout, podle novějších rozsudků prvního a třetího senátu lze po zrušujícím rozsudku vést navazující nalézací řízení a vydat nové rozhodnutí ve věci (platební výměr), které je opět napadnutelné žalobou ve správním soudnictví.

[21] Pravomoc rozšířeného senátu je tedy dána.

III.B Právní názor rozšířeného senátu

[22] Podle § 243 odst. 2 daňového řádu *ukončením přezkumného jednání nebo schválením zprávy o přezkumu soudem nabývá nepravomocné rozhodnutí v nalézacím řízení týkajícím se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, právní moci*.

[23] Podle § 243 odst. 4 daňového řádu *výsledek popření daňové pohledávky v rámci incidenčního sporu zohlední správce daně v evidenci daní*.

[24] Podle § 78 odst. 4 s. ř. s., *zruší-li soud rozhodnutí, vysloví současně, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému*.

[25] Podle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu *správce daně rozhodnutím řízení zastaví, jestliže řízení se stalo bezpředmětným*.

[26] Podstatou rozporu v judikatuře NSS je to, zda prvostupňový správce daně může vést nalézací řízení poté, co správní soud zruší jím vydaný platební výměr, který v předchozím nalézacím řízení nabyl právní moci podle § 243 odst. 2 téhož zákona, tedy ukončením přezkumného jednání nebo schválením zprávy o přezkumu insolvenčním soudem. Jinými slovy, zda lze dokončit nalézací daňové řízení týkající se daňové povinnosti, která vznikla před rozhodnutím o úpadku dlužníka, i za situace, kdy příslušné daňové pohledávky musí být přihlášeny do insolvenčního řízení, neboť je nelze uspokojit jinak, než jak předjímá (podle zvoleného způsobu řešení úpadku dlužníka) zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon). V případě dlužníkova úpadku má totiž insolvenční zákon přednost ve vztahu k ustanovením daňového řádu týkajícím se vymáhání daňových pohledávek (rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 27. 3. 2018, sen. zn. 29 ICdo 3/2016, a sen. zn. 29 ICdo 23/2016, č. 69/2019 a 70/2019 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, a obdobně rozsudek sen. zn. 29 ICdo 37/2015). Podle § 111 insolvenčního zákona pak pro dlužníka platí od okamžiku, kdy nastaly účinky spojené se zahájením insolvenčního řízení, obecný zákaz (blokace) plnění všech jeho peněžitých dluhů, které vznikly před zahájením insolvenčního řízení s tím, že tyto je možné plnit jen v rozsahu a za podmínek stanovených insolvenčním zákonem. Z judikatury Nejvyššího soudu pak vyplývá, že toto omezení dopadá i na plnění daňových dluhů vzniklých před zahájením insolvenčního řízení (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2019, sen. zn. 29 ICdo 156/2017, č. 61/2020 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část občanskoprávní a obchodní, či jeho rozsudek ze dne 28. 2. 2018, sen. zn. 29 ICdo 37/2015). Daňová pohledávka státu (reprezentovaného správcem daně), byť by se jednalo o plnění „zákonné“ povinnosti, která byla dlužníku uložena pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu, tedy nemá žádný preferenční režim ve srovnání s pohledávkami ostatních věřitelů, které vznikly a staly se splatnými před zahájením insolvenčního řízení. Je třeba ji

uplatnit přihláškou pohledávky s tím, že její další osud závisí, stejně jako v případě jiných pohledávek, než jsou pohledávky za podstatou, již jen na zvoleném způsobu řešení úpadku dlužníka, průběhu a výsledku insolvenčního řízení.

[27] Rozšířený senát připomíná, že se již zabýval dopady úpadku do oblasti veřejného práva, a to v rozsudku ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017-121, č. 3767/2018 Sb. NSS, *ELMO-PLAST*. Jádrem tehdy projednávané věci byl vztah insolvenčního řízení a soudní ochrany dotčeného dlužníka před jednáním veřejné správy v soudním řízení správním. Rozšířený senát se zabýval tím, jak zajistit dlužníkovi účinnou soudní kontrolu vůči jednání veřejné správy, která může zásadně (tj. až na výjimky stanovené zákonem) uplatňovat své pravomoci vůči dlužníkovi i po dobu účinnosti rozhodnutí o úpadku. Na základě rozboru předmětu řízení před správními a civilními soudy dovodil, že soudní kontrola jednání veřejné správy prostřednictvím incidenčních sporů se jeví jako málo účinná. Dospěl k závěru, že: „*Rozhodnutí o úpadku (a obecně vedení insolvenčního řízení s účastníkem řízení ve věcech správního soudnictví jako dlužníkem) proto nemůže mít žádný vliv na soudní řízení ve správním soudnictví, zejména na možnost v takovém již zahájeném řízení pokračovat a vydat v něm rozhodnutí a dosud nezahájené řízení zahájit a vést, jakož i ve všech uvedených případech uplatnit opravné prostředky, připouští-li je právní úprava správního soudnictví (typicky kasační stížnost proti rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví), a řízení o takových opravných prostředcích vést*.“

[28] Závěry citovaného rozsudku rozšířeného senátu znamenají ve vztahu k nyní řešené věci, že dlužníkovi nelze odmítnout poskytnutí soudní ochrany ve správním soudnictví přímo vůči platebnímu výměru, který nabyl právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu, s odkazem na to, že příslušná daňová pohledávka může být řešena v rámci incidenčního sporu u civilního soudu. Takové soudní řízení neposkytuje dostatečnou ochranu veřejných subjektivních práv dlužníka. Insolvenční soud totiž neřeší ani nemá řešit otázku souladnosti rozhodnutí správce daně s hmotným právem či s procesními předpisy (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 1. 2019, sen. zn. 29 ICdo 4/2017, č. 130/2019 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, část občanskoprávní a obchodní). Nemůže konstatovat nezákonnost rozhodnutí a „odklidit“ je. Smyslem incidenčního sporu je zkoumání pravosti (výše a pořadí) příslušné daňové pohledávky, a to v rozsahu způsobilých důvodů popření ve vazbě na omezení plynoucí z § 198 až § 200 insolvenčního zákona, která se uplatní i tehdy, jde-li o rozhodnutí, které vydal správce daně v daňovém řízení (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 2. 2019, sen. zn. 29 ICdo 3/2017). Jedná se tedy o čistě nalézací rovinu a rozsudek vydaný v tomto sporu má význam (pouze) pro možné uspokojení věřitele (zde správce daně) z majetkové podstaty dlužníka v rámci insolvenčního řízení. Není proto z hlediska náhrady škody považován za rozsudek, jímž by mohla být konstatována nezákonnost daného (správního) rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. 4. 2021, sp. zn. 30 Cdo 3512/2020).

[29] Požadavek vyplývající z citovaného rozsudku rozšířeného senátu ve věci *ELMO-PLAST* respektuje (třebas implicitně) i stávající judikatura, podle níž nelze žalobu proti platebnímu výměru, který nabyl právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu, odmítnout pro nevyčerpání řádných opravných prostředků (rozsudky NSS č. j. 1 Afs 141/2017-34, nebo ze dne 29. 8. 2018, č. j. 9 Afs 110/2017-37), a podle níž se odvíjí lhůta pro podání žaloby právě až ode dne nabytí právní moci platebního výměru, nikoliv ode dne jeho doručení, který může předcházet až o několik let, jak dokládá i nynější případ napadení platebního výměru ze dne 12. 12. 2016 (srov. dále rozsudky NSS ze dne 9. 6. 2023, č. j. 10 Afs 539/2021-48, ze dne 26. 7.

2018, č. j. 10 Afs 111/2017-37, ze dne 25. 11. 2021, č. j. 1 Afs 499/2019-68, či ze dne 15. 9. 2021, č. j. 8 Afs 162/2019-79).

[30] Samotný soudní přezkum platebního výměru (případně rozhodnutí vydaného v odvolacím řízení, které nabylo právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu) probíhá jako jakékoliv jiné řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Ani skutečnost, že v důsledku atypického nabytí právní moci daného rozhodnutí nemohlo být plně dokončeno nalézací řízení před správními orgány, a tedy eventuálně odstraněny nedostatky, které jim vytkl soud ve zrušujícím rozsudku, nemění nijak přezkumný charakter soudního řízení. Stále platí, že řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem. V souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. vychází soud při přezkoumání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Provádí-li tedy soud v řízení o přezkoumání dotčeného platebního výměru nově dokazování, musí vždy směřovat výlučně k osvědčení skutkového stavu v době rozhodování správního orgánu. Možnosti doplnit dokazování za účelem odstranění neúplně zjištěného skutkového stavu jsou omezené § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., podle něhož *soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem proto, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, je v rozporu se spisy nebo v nich nemá oporu anebo vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění*. V případě, kdy je třeba rozsáhlé nebo zásadní doplnění dokazování, nemůže soud nahradit činnost správního orgánu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 2. 5. 2017, č. j. 10 As 24/2015-71, č. 3577/2017 Sb. NSS). Není tedy úkolem správního soudu přebírat úlohu správce daně ve smyslu rozsáhlého doplňování skutkových zjištění a jejich hodnocení za účelem nalezení správné výše daně v plné jurisdikci, ale pouze standardně přezkoumat, zda výsledek daňového řízení vtělený do platebního výměru obstojí ve světle žalobních námitek. Shledá-li žalobu důvodnou, ať už pro nezákonnost nebo pro vady řízení, zruší napadený platební výměr. Jinou možnost mu ostatně ani § 78 odst. 1 s. ř. s. nedává.

[31] Ustanovení § 78 odst. 4 s. ř. s. současně ukládá krajskému soudu, aby spolu se zrušujícím výrokem vyslovil, že *věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému* (zde prvostupňovému správci daně). Z postupujícího usnesení vyplývá, že podle předkládajícího senátu by neměl krajský soud tento výrok vyslovit, jestliže správní orgán již nemůže po zrušení rozhodnutí vést další nalézací řízení a vydat nové meritorní rozhodnutí; v takovém případě by měl proto krajský soud pouze zrušit žalobou napadené rozhodnutí, aniž by vracel věc správnímu orgánu k dalšímu řízení.

[32] Rozšířený senát si je vědom toho, že v praxi bývá takový postup aplikován v případě rušení některých rozhodnutí (typicky při zrušení rozhodnutí, které je podle dotčené právní úpravy prvním úkonem v řízení). Tato praxe nicméně pomíjí, že vrácení věci k dalšímu řízení je podle § 78 odst. 4 s. ř. s. obligatorním výrokem kasačního rozhodnutí bez ohledu na to, že správní orgán nebude moci ve věci nijak dále rozhodovat, resp. bude povinen zastavit řízení, či dokonce věc vyřídit jinak, ryze neformálně (srov. Kühn, Z. § 78. In: Kühn, Z.; Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019, s. 654). Pojem „další řízení“ uvedený v citovaném § 78 odst. 4 s. ř. s. totiž nelze chápat úzce jen jako procesní postup správního orgánu vedoucí k vydání nového meritorního správního rozhodnutí. Jedná se o autonomní pojem s. ř. s., který zahrnuje jakýkoliv nutný postup správního orgánu poté, co mu je věc vrácena, a to i zcela neformální opatření, včetně prostého založení. Rozhodnutí o takovém (dalším) postupu je v dispozici dotčeného správního orgánu a determinuje je vedle závazného právního názoru zrušujícího rozsudku správního soudu toliko právní úprava, která

na jeho postupy dopadá. Prakticky totožnou koncepci kasačního principu ostatně obsahoval již tzv. říjnový zákon (zákon č. 36/1876 ř. z., o zřízení správního soudu), který ji návodně popisoval ve svém § 7: *Shledá-li správní soud, že stížnost jest důvodná, má popírané rozhodnutí nebo opatření jakožto zákonu odporující zrušiti a příčiny toho uvésti. Úřadové správní jsou povinni, u věci další opatření učiniti, spravujíce se při tom míněním právním, na kterém správní soud nález svůj založil*. Lze tedy uzavřít, že ani podle aktuální právní úpravy správnímu soudu nepřísluší jakkoliv promítat následný postup správních orgánů do výroku svého rozhodnutí. Ustanovení § 78 odst. 4 s. ř. s. mu jednoznačně ukládá, aby při zrušení rozhodnutí současně vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.

[33] Spornou otázkou v posuzované věci nicméně zůstává, zda může prvostupňový správce daně po zrušení platebního výměru, který nabyl právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu, pokračovat v dalším (nalézacím) řízení a na základě jeho výsledků žalobci eventuálně opět stanovit daň. Předkládající senát dovozuje nemožnost takového postupu z toho, že podle ustálené judikatury NSS je třeba vady platebního výměru i vady řízení, jež jeho vydání předcházely, odstraňovat v rámci odvolacího řízení (usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS) a je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a rozhodl o dani znovu. Odkazuje právě i na rozsudky č. j. 1 Afs 141/2017-34 a č. j. 9 Afs 71/2021-52. I ty se stran uvedeného závěru opírají o usnesení rozšířeného senátu č. j. 8 Afs 15/2007-75.

[34] Citované usnesení rozšířeného senátu v právní větě skutečně uvádí, že „*je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl*.“ Tento závěr byl ovšem vysloven v situaci, kdy předmětem soudního přezkumu bylo rozhodnutí odvolacího orgánu vydané poté, co tento orgán svým předchozím rozhodnutím zrušil platební výměry a správce daně prvního stupně pokračoval v řízení. Rozšířený senát se zabýval tím, zda daňový řád (tehdy zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) umožňuje správci daně prvního stupně po zrušení platebního výměru pokračovat v řízení a znovu rozhodnout o dani. Nemožnost takového postupu dovodil z koncepce odvolacího daňového řízení. V něm je důsledně uplatňován apelační princip, který nedává odvolacímu orgánu možnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc správci daně prvního stupně k novému rozhodnutí, jako je to možné v obecném správním řízení. Rozšířený senát konstatoval, že odvoláním přešla funkční příslušnost k řízení a rozhodnutí na odvolací orgán a může se vrátit zpět jen zákonem předpokládaným postupem v jeho mezích (který je však procesním postupem, nikoliv odvolacím rozhodnutím). To znamená, že omezení správce daně prvního stupně pokračovat v řízení po zrušení platebního výměru a znovu rozhodnout o dani vyplývá z koncepce daňového řízení, vtělené do právní úpravy rozhodovacích možností odvolacího orgánu, která mu neumožňuje vrátit věc k dalšímu řízení (nyní § 116 daňového řádu). Taková právní úprava ovšem bez dalšího formálně nijak nebrání tomu, aby správce daně pokračoval v daňovém řízení a znovu rozhodl o dani, pakliže o zrušení platebního výměru nerozhoduje nadřízený odvolací orgán podle daňového řádu, který jej váže tam stanovenými rozhodovacími možnostmi, nýbrž správní soud, který postupuje podle právní úpravy neobsahující obdobné omezení vrátit věc k dalšímu řízení (naopak, viz výklad k § 78 odst. 4 s. ř. s. výše).

[35] Limity ze zákonem stanovených rozhodovacích možností krajského soudu, a to mimo jiné právě ve vztahu k daňovému řízení, dovodila opět judikatura. V usnesení ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, rozšířený senát uvedl, že soudy u zrušujících možností podle § 78 odst. 3 s. ř. s. musí zohlednit i právní úpravu, podle které bylo vedeno správní řízení s tím, že:

pokračování

„Přezkoumává-li soud rozhodnutí odvolacího správního orgánu v daňovém řízení a shledá-li důvody k jeho zrušení, může zrušit zároveň i platební výměr vydaný správcem daně prvního stupně tehdy, pokud neměl být vůbec vydán nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat." Koncepce daňového řízení tedy do určité míry limituje rovněž rozhodovací možnosti krajského soudu ve vztahu ke zrušení platebního výměru vydaného správcem daně prvního stupně. Děje se tak ovšem v situaci, kdy je předmětem řízení před krajským soudem rozhodnutí odvolacího orgánu, a krajský soud se zabývá tím, zda je namístě *současně* s odvolacím rozhodnutím zrušit i prvostupňový platební výměr (výjimka z obecného principu omezené kasace). Rozšířený senát vycházel při formulaci citovaných závěrů z toho, že při zrušení správních rozhodnutí obou stupňů ve smyslu § 78 odst. 3 s. ř. s. krajský soud nahrazuje vlastně (současně) činnost odvolacího správního orgánu. Tato pravomoc je tak nutně spjata s možnostmi procesní úpravy správního řízení, jehož zákonnost se přezkoumává. Jeho úvaha proto musí vycházet nejen z rozsahu vad a snahy o urychlení dalšího postupu, ale také z toho, zda zrušení prvostupňového rozhodnutí spojené s pokračováním řízení umožňuje příslušný procesní předpis. Jak vyplývá z výše citovaného rozhodnutí rozšířeného senátu č. j. 8 Afs 15/2007-75, v případě daňového řádu tomu tak není. Prvostupňový orgán v daňovém řízení nemůže po zrušení svého rozhodnutí (platebního výměru) odvolacím orgánem v řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové. Nemůže-li tak učinit po zrušení rozhodnutí odvolacím orgánem, nemůže tak učinit ani po zrušení platebního výměru soudem současně s odvolacím rozhodnutím.

[36] Závěry citovaných rozhodnutí rozšířeného senátu tedy byly vysloveny pro standardní situace, kdy podáním odvolání dochází v daňovém řízení k přechodu funkční příslušnosti k řízení a rozhodnutí na odvolací orgán, jehož úkolem je odstranit vady platebního výměru či postupu správce daně v předchozím řízení, přičemž tato příslušnost se nemůže v daňovém řízení (procesně) vrátit zpět. Předmětem přezkumné činnosti krajského soudu je pak právě vydané odvolací rozhodnutí.

[37] O takovou situaci se nicméně v nyní projednávané věci nejedná. Právní úprava v § 243 odst. 2 daňového řádu totiž výslovně zamezuje tomu, aby mohly být vady platebního výměru odstraněny v odvolacím řízení. Žalovaným je zde proto přímo správce daně prvního stupně a předmětem přezkumu jím vydaný platební výměr, který nebyl a ani nemohl být podroben přezkumné činnosti odvolacího orgánu. Shledá-li proto krajský soud na podkladě podané žaloby důvody ke zrušení tohoto přezkoumávaného rozhodnutí, nepřiléhají na tuto situaci důvody, pro které rozšířený senát v minulosti dovodil, že je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Ty totiž zohledňují koncepci standardního daňového řízení. V posuzované věci však krajský soud při zrušení platebního výměru nijak nenahrazuje činnost odvolacího orgánu, ale plní toliko svou roli přezkumného správního soudu. Pro další postup správce daně se proto neuplatní limity vyplývající z právní úpravy odvolacího daňového řízení.

[38] Rozšířený senát tak dospěl k dílčímu závěru, že ustálená judikatura, na kterou poukazoval předkládající senát, by nebránila tomu, aby prvostupňový správce daně poté, co krajský soud zruší jím vydaný platební výměr, který nabyl právní moci způsobem upraveným v § 243 odst. 2 daňového řádu, pokračoval v (nalézacím) daňovém řízení a znovu rozhodl o dani. Tato judikatura vychází z koncepce odvolacího daňového řízení, která se však v posuzované věci neuplatní z důvodu speciální úpravy ukončení nalézacího daňového řízení v § 243 odst. 2 daňového řádu.

[39] Dále však rozšířený senát přistoupil k posouzení, zda takovému postupu (pokračování v nalézacím daňovém řízení po zrušení platebního výměru správním soudem) nebrání jiné důvody, které by vyplývaly právě ze speciální úpravy v § 243 odst. 2 daňového řádu.

[40] Při tomto posouzení nelze především odhlédnout od smyslu dotčené právní úpravy, která reaguje na skutečnost, že je s daňovým subjektem vedeno insolvenční řízení, jehož cílem je vyřešit (hrozící) úpadek či úpadek daňového subjektu novým uspořádáním jeho vztahů majetkové povahy se současným co nejvyšším uspokojením jeho věřitelů. Možnost správce daně naplnit cíl daňového řízení, jímž je ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu mimo jiné *zabezpečení úhrady daní*, je tak do značné míry svázána s omezeními vyplývajícími ze speciální právní úpravy v insolvenčním zákoně. Je tomu tak proto, že insolvenční zákon dopadá i na daňové závazky daňového subjektu jakožto plnění majetkové povahy, a správce daně (resp. stát, který reprezentuje) tak vystupuje jako jeden z věřitelů. Insolvenční zákon zásadně nerozlišuje mezi závazky soukromoprávními a veřejnoprávními z hlediska jejich hmotněprávního charakteru. Jak uvedl rozšířený senát v rozsudku ve věci *ELMO-PLAST*, *„smyslem a účelem řešení úpadku dlužníka postupy podle insolvenčního zákona je docílit toho, aby jeho peněžité závazky, které není schopen vůči více věřitelům plnit, byly vypořádány v jednom jediném řízení, jehož se mohou účastnit zásadně všichni jeho věřitelé. Řešení úpadku má tedy mít koncentrovanou podobu – je prováděno jedním soudem (insolvenčním soudem) a má vést k vypořádání zásadně všech peněžitých závazků dlužníka (ne však nezbytně k zániku těchto závazků). I spory o peněžité závazky či jiná majetková práva dlužníka (incidenční spory - § 159 a násl. insolvenčního zákona) řeší insolvenční soud, jde tedy rovněž o koncentrované řešení těchto sporů*.“

[41] Daňovou pohledávku, která vznikla do dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, proto nelze po dobu trvání účinků rozhodnutí o úpadku uspokojit jinak, než jak předjímá insolvenční zákon. Až na zákonem stanovené výjimky (§ 244 ve spojení s § 312 insolvenčního zákona) se rovněž jedná o konečnou možnost správce daně domoci se (alespoň částečného) plnění daného daňového dluhu, neboť v rámci insolvenčního řízení může v závislosti na způsobu řešení úpadku dojít až k úplnému zániku neuspokojené části dané pohledávky. To znamená, že správce daně musí pohledávku *a priori* uplatnit jako každý jiný věřitel včasným podáním přihlášky v insolvenčním řízení [§ 175 odst. 1 písm. d) daňového řádu]. Míra jeho uspokojení pak zpravidla závisí na výsledku insolvenčního řízení. Jelikož se aktuální majetkové poměry daňového subjektu jako dlužníka v celé jejich šíři uspořádávají právě v insolvenčním řízení, postrádá z hlediska výše připomenutého cíle daňového řízení smysl, aby správce daně paralelně pokračoval v daňovém nalézacím řízení poté, co již nelze danou daňovou pohledávku přihlásit v insolvenčním řízení, respektive poté, co již byla přihlášena. Správce daně by takové řízení v podstatě vedl jen proto, aby naplnil závazný právní názor vyslovený ve zrušujícím rozsudku správního soudu a dosáhl vydání zákonného rozhodnutí z pohledu ochrany veřejných subjektivních práv. To však bez zákonné možnosti prakticky tento výsledek promítnout v rovině evidenční. Ta totiž může být změněna již jen výsledkem insolvenčního řízení (§ 243 odst. 4 daňového řádu), neboť je to právě insolvenční soud, kterému rovněž přísluší rozhodovat spory o peněžité závazky dlužníka, mezi které daňové závazky patří, jak potvrzuje i judikatura Nejvyššího soudu. Podstatou právní úpravy v § 243 odst. 2 daňového řádu je tedy ukončení nalézacího řízení týkajícího se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, před správcem daně, s tím, že osud daňové pohledávky (a jejího plnění) závisí zásadně na průběhu a výsledku insolvenčního řízení.

pokračování

[42] Těchto aspektů si byl zákonodárce při přijetí právní úpravy v § 243 odst. 2 daňového řádu zjevně vědom, jak vyplývá z důvodové zprávy k citovanému ustanovení: „*Odstavec 2 stanoví, že v souvislosti s insolvenčním řízením dochází k zastavení nalézacího řízení týkajícího se daňových povinností, které vznikly do rozhodnutí o úpadku. Časový okamžik zastavení nastane ukončením přezkumného jednání, a to ex lege s tím, že vydané rozhodnutí nabývá tímto dnem právní moci. Návrh tak reflektuje princip úpadkového práva, podle něhož všichni věřitelé mají v insolvenčním řízení rovné možnosti, a zároveň zohledňuje zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie vycházeje z toho, že pokračování v nalézacím řízení poté, co již nelze pohledávku jako pravomocnou přihlásit do insolvenčního řízení, se nejeví jako efektivní. Při přihlášení nepravomocné pohledávky totiž s velkou pravděpodobností dojde k jejímu účinnému popření, přičemž v případě popření pohledávky z více než padesáti procent může insolvenční soud dle § 178 insolvenčního zákona uložit správci daně příslušnou peněžitou sankci. Insolvenční správce či daňový subjekt (dlužník) má pak možnost změnit výsledek zastaveného nalézacího řízení v rámci tzv. incidenčního sporu u civilního soudu*.“

[43] Nejvyšší soud v rozsudku sen. zn. 29 ICdo 4/2017 dovodil, že na pohledávky „zpravomocněné“ dle § 243 odst. 2 daňového řádu se pro účely insolvenčního zákona nahlíží jako na nepravomocné a nevykonatelné: „*v těch případech, v nichž se rozhodnutí příslušného orgánu stává (má stát) vykonatelným dnem právní moci rozhodnutí, nebylo rozhodnutí správce daně, které nabylo právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu, v době svého přezkumu pravomocným ani vykonatelným*.“ To znamená, že se v incidenčním sporu neuplatní omezení uplatnitelných námitek, jako je tomu u vykonatelných pohledávek a insolvenční „*soudy tedy byly povinny zabývat se v předmětném incidenčním sporu i jinými námitkami dovolatele než těmi, jež (s omezením plynoucím i z § 199 odst. 3 insolvenčního zákona) připouštělo § 199 odst. 2 insolvenčního zákona. Jinak řečeno, pravost těchto pohledávek jsou soudy povinny zkoumat v režimu pohledávek ‚nevykonatelných‘, bez zřetele k tomu, že při přezkumném jednání byly (nesprávně) přezkoumány jako vykonatelné (a že žaloba byla podána v režimu § 199 insolvenčního zákona).*“ Podle právního názoru Nejvyššího soudu tedy insolvenční soudy v podstatě provádí nalézací řízení ohledně pravosti daňové pohledávky, pakliže dojde k jejímu účinnému popření a správce daně podá proti tomuto popření žalobu za účelem obhájení svého nároku v incidenčním sporu.

[44] To jen potvrzuje chybějící důvody pro vedení (pokračování) v nalézacím řízení před správcem daně prvního stupně poté, co správní soud zruší jím vydaný platební výměr (na jehož základě měla být dotčená daňová pohledávka přihlášena v insolvenčním řízení). Docházelo by k nadbytečným duplicitám, přičemž je třeba zohlednit, že podle § 243 odst. 4 daňového řádu je do evidence daní promítán pouze výsledek případného sporu v incidenčním řízení. Vedení jakéhokoliv dalšího nalézacího řízení před správcem daně po zrušení platebního výměru správním soudem proto naplňuje podmínku, že se řízení stalo bezpředmětným ve smyslu § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu. Takové řízení je namístě zastavit pro naplnění uvedeného důvodu.

[45] Rozšířený senát si je vědom toho, že předpokladem pro možnost vedení incidenčního sporu je účinné popření daňové pohledávky správce daně, přičemž tento popěrný úkon může záviset na procesní aktivitě osoby odlišné od dlužníka (typicky insolvenčního správce). Dosáhnout změny výsledku nalézacího řízení zastaveného na podkladě § 243 odst. 2 daňového řádu v rámci incidenčního sporu tedy nemusí být pro dlužníka prakticky dostupné z důvodu nezpůsobilosti jeho popěrného úkonu pro dosažení zahájení incidenčního sporu. Na jednu stranu tak dlužník (daňový subjekt) může disponovat zrušujícím rozsudkem správního soudu,

podle něhož je vydaný platební výměr nezákonným rozhodnutím, ačkoliv na stranu druhou nebude mít v řízení před insolvenčním soudem k dispozici prostředek, na jehož základě by bylo možné dosáhnout zohlednění tohoto výsledku v příslušném závazném rozhodnutí insolvenčního soudu. Daňový subjekt se nicméně může domáhat přímo po insolvenčním správci náhrady škody způsobené tím, že nepopřel pohledávku přihlášenou do insolvenčního řízení vedeného na majetek dlužníka, s poukazem na to, že při výkonu funkce nepostupoval s odbornou péčí (k odpovědnosti insolvenčního správce a předpokladům jejího vzniku blíže viz rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 25. 2. 2021, sen. zn. 29 ICdo 38/2019). Po zrušení samotného platebního výměru pak zůstává daňovému subjektu „v ruce" rozhodnutí, jímž byla deklarována jeho nezákonnost, tedy splňuje nutnou vstupní podmínku pro uplatnění náhrady eventuální újmy podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád). Daňovému subjektu tak zůstává v obecné rovině zachováno právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem zaručené mu čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.

[46] Jak plyne z právní úpravy, ochrana daňového subjektu ze strany správních soudů se vyčerpává tím, že v souladu s požadavky rozsudku rozšířeného senátu ve věci *ELMO-PLAST* proběhne soudní přezkum přímo prvostupňového rozhodnutí (platebního výměru, který nabyl právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu), po jehož zrušení správce daně nemůže pokračovat v nalézacím daňovém řízení a je povinen takové řízení zastavit. Poté již bude z hlediska osudu daňové pohledávky v souladu s právní úpravou záležet na průběhu a výsledku insolvenčního řízení, respektive incidenčního sporu. Po skončení insolvenčního řízení (nedojde-li k zániku dlužníka ani k zániku neuspokojené části daňové pohledávky) pak platí, že upravený seznam přihlášených pohledávek je exekučním titulem pro vymáhání neuspokojené části zjištěné pohledávky, nepopřel-li ji dlužník co do její pravosti nebo výše (§ 192 odst. 3 ve spojení s § 312 odst. 4 insolvenčního zákona). Pokud tedy došlo k popření daňové pohledávky i ke zrušení příslušného platebního výměru správním soudem, ztratí správce daně v rozsahu popření exekuční titul pro další vymáhání neuspokojené části pohledávky. Jde o důsledek právní úpravy v § 243 odst. 2 daňového řádu, která svazuje osud daňové pohledávky rovněž s nástroji insolvenčního práva.

III.C Shrnutí

[47] Zjistí-li krajský soud, že žaloba podaná proti platebnímu výměru, který nabyl právní moci dle § 243 odst. 2 daňového řádu, je důvodná, zruší napadený platební výměr a vysloví současně, že věc se vrací žalovanému (prvostupňovému správci daně) k dalšímu řízení.

[48] Po zrušení platebního výměru, který nabyl právní moci dle § 243 odst. 2 daňového řádu, prvostupňový správce daně nalézací daňové řízení zastaví podle § 106 odst. 1 písm. f) téhož zákona.

IV. Závěr

[49] S tímto právním názorem rozšířený senát v souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu vrací věc druhému senátu k projednání a rozhodnutí.

pokračování

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

V Brně dne 21. ledna 2026

Filip Dienstbier
předseda rozšířeného senátu