



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupíkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **M. J.**, zastoupen Mgr. Romanou Breznickou, advokátkou se sídlem Jungmannova 36/31, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 24. 4. 2019, č. j. 59 Af 18/2018 - 77,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 24. 4. 2019, č. j. 59 Af 18/2018 - 77, **se zrušuje**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 3. 2018, č. j. 11515/18/5200-10421-711811, a ze dne 9. 3. 2018, č. j. 11532/18/5200-10421-711811, **se zrušují** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti celkem 28 000 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupkyně žalobce Mgr. Romany Breznické, advokátky.

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutími ze dne 20. 9. 2016 doměřil Finanční úřad pro Liberecký kraj, územní pracoviště v Jablonci nad Nisou (dále též „správce daně“) žalobci podle pomůcek daň z příjmů fyzických osob, a to tak, že mu snížil daňový bonus za rok 2013 o 17 085 Kč na 3 126 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1232563/16/2604-50522-506196), a daňový bonus za rok 2014 o 15 060 Kč na 21 126 Kč (dodatečný platební výměr č. j. 1232688/16/2604-50522-506196). Současně jej vyznamenal o jeho povinnosti uhradit penále z doměřené daně.

K doměření daně došlo na základě výsledků daňové kontroly, která u žalobce proběhla v období od 29. 6. 2015 do 17. 8. 2016.

[2] Proti oběma dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání, kterým správce daně částečně vyhověl v rámci autoremedury. Přisvědčil žalobci, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek ani pro zvýšení jeho zdanitelných příjmů o tvrzené přijaté zálohy. Žalobce však podle něj neprokázal, že zboží zakoupené na jeho zákaznickou kartu u společnosti BAUHAUS, k. s. (dále též „Bauhaus“), které odpovídá jeho podnikatelské činnosti a není součástí jeho daňové evidence, vůbec nepořídil, resp. že toto zboží použil pro svou osobní spotřebu. Správce daně proto zvýšil příjmy i výdaje žalobce o částku odpovídající nákupům neevidovaným v daňové evidenci. K příjmům pak přičetl rovněž obchodní přírážku vypočtenou na základě údajů zjištěných z žalobcovy daňové evidence. Ve výsledku snížil daňový bonus žalobce za rok 2013 na 12 165 Kč a daňový bonus za rok 2014 na 0 Kč. Odpovídajícím způsobem upravil výši penále.

[3] Proti rozhodnutím správce daně o odvolání podal žalobce dále odvolání, o nichž žalovaný rozhodl tak, že rozhodnutí správce daně změnil. Podle žalovaného nebylo možno stanovit daň dokazováním, neboť žalobce neprokázal, na které zakázky byla použita významná část zboží nakoupeného u Bauhausu. Přistoupil proto opět k jejímu stanovení podle pomůcek, a to tak, že příjmy žalobce ze stavební činnosti zvýšil o součet neevidovaných nákupů a obchodní přírážky stanovené na základě údajů o srovnatelných subjektech. Ve výsledku žalobci doměřil za rok 2013 daň ve výši 13 224 Kč a daňový bonus ve výši 20 211 Kč a za rok 2014 snížil daňový bonus o 19 485 Kč. Odpovídajícím způsobem upravil výši sděleného penále.

II.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci (dále též „krajský soud“), který ji nadepsaným rozsudkem zamítl. Neshledal, že by správce daně před zahájením daňové kontroly disponoval natolik konkrétními zjištěními, aby na jejich základě mohl důvodně předpokládat, že daň tvrzená žalobcem v daňových přiznáních má být vyšší. Důvod pro podání dodatečných daňových přiznání na daň vyšší ostatně nespécifikoval ani žalobce. Celý doměrek naopak zpochybnil. Podmínky pro postup dle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), tak nebyly naplněny. Podle krajského soudu správní orgány nepochybily ani při hodnocení důkazů ve věci počtu zákaznických karet. Žalobce nedoložil své tvrzení, že mu byly vystaveny 4 karty, z nichž jednu ztratil. Nevyvrátil tak vyjádření Bauhausu o tom, že běžně se zákazníkovi vystavuje jen jedna zákaznická karta, a že žalobci nebyl vystaven duplikát. Žalovaný rovněž dostatečně vysvětlil, proč neprovedl žalobcem navrhovaný výslech zaměstnance Bauhausu a proč si nevyžádal záznamy z kamerového systému. Ostatně, správní orgány při výpočtu daně zohlednily nákupy, které prokazatelně provedly jiné osoby (svědci).

[5] Krajský soud následně konstatoval, že daň lze stanovit podle pomůcek tehdy, nesplní-li daňový subjekt své zákonné povinnosti při dokazování v takové míře, že v důsledku převažující absence důkazů nelze daň stanovit dokazováním. Žalobce přitom do daňové evidence nezahrnul zakázku rekonstrukce bytu L. K., přestože tato doložila výběry

pokračování

hotovosti na zálohy ve výši 165 000 Kč, o nichž tvrdila, že je předala žalobci. Důvodné pochybnosti ohledně obsahu jeho daňové evidence pak podporuje předložený přehled nákupů stavebního materiálu a nástrojů u Bauhausu na zákaznickou kartu žalobce, pod jeho IČ, z níž správce daně logicky dovozoval, že pořízený materiál a nástroje sloužily žalobci k jeho podnikatelské činnosti, z níž lze oprávněně očekávat odpovídající příjmy. Správce daně proto žalobce oprávněně vyzval k prokázání, na jaké zakázky použil materiál uvedený v přehledu. Žalobce sice označil některé nákupy, které zanesl do daňové evidence. Tím však neprokázal své tvrzení, že zbývající nákupy činil pro soukromé účely, resp. že se jednalo také o nákupy jeho příbuzných a známých či osob, které nezná. Správce daně po žalobci nepožadoval prokázání skutečností, které by sám netvrdil. Tyto mohl prokázat, pokud by vedl evidenci zásob k jednotlivým zakázkám, evidenci hmotného majetku, který k provádění stavebních prací užíval, nebo měl k dispozici věrohodné záznamy o zakázkách. Správce daně měl dostatečně podloženy pochybnosti vyvracející správnost žalobcovy daňové evidence. Žalobci se dále nepodařilo vyvrátit věrohodnost a přesnost přehledu nákupů od Bauhausu. Jeho tvrzení, že nikdy nenakupoval v Praze, zpochybňuje výpověď L. K., že mu v Praze dávala zálohy a že tam byly činěny objednávky. Žalobce tedy nesplnil své povinnosti při dokazování, protože byla splněna podmínka užití pomůcek. S ohledem na objem nákupů, u nichž žalobce neunesl důkazní břemeno, nebylo možné stanovit daň dokazováním. Změna způsobu stanovení daně v odvolacím řízení je přitom přípustná i za stávající právní úpravy. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že žalovaný nezvolil srovnatelně velké subjekty mající podobnou historii působení na trhu a tržní pozici, a nezohlednil, že se žalobce potýkal s nemocí a věnuje se dětem v pěstounské péči. Požadavek nalézt subjekty co nejvíce podobné daňovému subjektu neznamená, že by se muselo jednat o subjekty prakticky totožné. Žalobce pak neuvedl žádné konkrétní důvody, proč žalovaný nestanovil daň za použití pomůcek dostatečně spolehlivě.

III.

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost. Je přesvědčen o tom, že krajský soud chybně posoudil splnění podmínek pro aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu. Dle metodického pokynu Generálního finančního ředitelství, který navrhl před soudem jako důkaz, jej měl správce daně vyzvat k podání dodatečného daňového přiznání, jestliže měl indicie o tom, že stěžovatel obdržel zálohy na úpravy bytu L. K., které nebyly zahrnuty do jeho daňové evidence. Na tom nic nemění, že dosažení příjmu z dané zakázky popřel. I krajský soud potvrdil, že správce daně prokázal důvodné pochybnosti ohledně příjmů z dané zakázky. Jeho postupem byl tudíž stěžovatel poškozen povinností uhradit penále, a to bez ohledu na to, zda by dodatečně daň přiznal či nikoliv. Není rozhodné, že stěžovatel nesdělil, proč měl být vyzván k podání dodatečného daňového přiznání, ale že správce daně postupoval v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel se dále vymezil proti hodnocení důkazních prostředků ve věci počtu zákaznických karet. Správce daně jej měl vyzvat k předložení zákaznických karet, pokud mu nepostačila jejich kopie. Nadto byly karty předloženy při nahlížení do spisu. Nevypořádání rozporu mezi tvrzením stěžovatele a vyjádřením Bauhausu o běžné praxi nelze klást k tíži stěžovatele. Je úkolem správce daně, aby byly skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně zjištěny co nejúplněji. Ten však neprovedl navrhovaný výslech zaměstnance Bauhausu, protože nemohla být zjištěna běžná praxe nákupů u této společnosti. Vyslechnutí svědci přitom potvrdili, že nákupy na

zákaznickou kartu mohl provést kdokoliv bez jakékoliv identifikace. Správní orgány ani krajský soud se nadto nevypořádaly s tím, že řada nákupů byla činěna bankovní kartou, kterou stěžovatel ani jeho blízcí nevlastní. Stěžovatel označil požadavky správce daně ve výzvě k prokázání skutečností za téměř nesplnitelné. Nelze po něm požadovat, aby v rozsáhlých sestavách Bauhausu přiřazoval nákupy, které nečinil, resp. které měly soukromou povahu, k zakázkám, které nikdy nerealizoval. Dokazovat, že stěžovatel něco nedělal, je obtížné až absurdní, zvláště když mu správce daně neumožnil projít sestavy společně při ústním jednání. Krom toho nejsou předložené sestavy úplné, neboť v nich chybí některé položky zakoupené na zákaznickou kartu. Nesplnění výzvy správce daně není důsledek toho, že stěžovatel nevedl řádně své evidence, ale toho, že správce daně požadoval předložit evidenci zakázek ve vazbě na nákupy u Bauhausu, které stěžovatel pro podnikání nevyužil nebo neuskutečnil. Takové zakázky nelze evidenčně doložit. Stěžovatel řádně evidoval hmotný majetek i účel nákupů materiálu. Soukromé nákupy mohly být identifikovány při ústním jednání namísto obsáhlého písemného dokládání. Stěžovatel rovněž nenakupoval v pražské pobočce Bauhausu, neboť to pro něj nebylo smysluplné. Nadto právě zde probíhaly nákupy na neznámou platební kartu. Správce daně dle stěžovatele rovněž vybral nesrovnatelné subjekty co do podnikatelské a životní situace. Nezohlednil, že větší část činnosti stěžovatele v roce 2014 spočívala v přípravě budoucího podnikatelského záměru - budování včelínů. Skutkový stav, který vzaly orgány finanční správy za základ rozhodnutí, je zatížen uvedenými vadami, a proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s posouzením věci ze strany krajského soudu. K tomu odkázal na svá rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Odmítl, že by správce daně dle krajského soudu před zahájením daňové kontroly důvodně předpokládal doměření daně. Postup dle § 145 odst. 2 daňového řádu nemůže aktivovat jakákoliv dílčí indicie, což potvrzuje judikatura Nejvyššího správního soudu. Žalovaný dále upozornil na to, že stěžovatelem uvedený metodický pokyn navazuje na dřívější metodiku finanční správy. Postup správce daně v této věci pak odpovídá metodice i judikatuře. Jeho pochybnosti byly toliko obecné a ani v daňové kontrole se nepodařilo získat důkazní prostředky v takovém rozsahu, aby byly objasněny okolnosti zakázky u L. K. Žalovaný dále obsáhle rekapituloval závěry krajského soudu k námitkám ve věci počtu zákaznických karet. Doplnil, že krajský soud správně neprovedl důkaz předložením dvou zákaznických karet, neboť soudní řízení nemá nahrazovat řízení před správními orgány. Dále zdůraznil, že při stanovení daně podle pomůcek se vždy jedná pouze o kvalifikovaný odhad daně. Ta nemůže být stanovena zcela přesně jako je tomu v případě dokazování. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

V.

[8] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“)).

pokračování

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou procesní vadou spočívající v tom, že správce daně před zahájením daňové kontroly nevyzval stěžovatele k předložení dodatečného daňového přiznání v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu. Podle uvedeného ustanovení platí, že *[p]okud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.*

[11] Jak správně uvedl krajský soud, podmínkami, při jejichž splnění je správce daně povinen postupovat před zahájením daňové kontroly podle shora citovaného § 145 odst. 2 daňového řádu a nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení (přiznání) se podrobně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014 - 55, č. 566/2017 Sb. NSS. Podle tohoto usnesení rozšířeného senátu má správce daně zásadně nejprve vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, pokud se jinak než na základě daňové kontroly dozví o skutečnostech či důkazech nasvědčujících tomu, že by daňovému subjektu měla být určita daň doměřena. Zároveň rozšířený senát připustil z uvedeného pravidla výjimku pro případy, kdy by samotné zpravení daňového subjektu o tom, jaké informace má správce daně k dispozici, mohlo vést ke zmaření cíle správy daní, tedy správného stanovení daně. Dodal rovněž, že povinnost postupovat nejprve podle § 145 odst. 2 daňového řádu se přirozeně neuplatní také tehdy, zahajuje-li správce daně daňovou kontrolu bez konkrétních důvodů vztažených ke kontrolovanému daňovému subjektu (odst. 62 odůvodnění usnesení rozšířeného senátu).

[12] Základní podmínkou pro výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení je důvodný předpoklad doměření daně; to znamená, že správce daně musí mít opravdu věcné, nikoli jen formální důvody, které musí dostatečně jasně prezentovat právě ve výzvě podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Jen v takovém případě totiž může daňový subjekt na výzvu náležitě reagovat a případné důvodné podezření či předpoklad správce daně buď potvrdit, anebo vyvrátit. Opačný výklad (tj. pokud by jakákoliv, třeba jen dílčí indicie, měla aktivovat postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu) by neodpovídal smyslu shora uvedeného usnesení rozšířeného senátu, který své závěry formuloval s cílem šetřit práva daňového subjektu (srov. rozsudek kasačního soudu ze dne 3. 6. 2020, č. j. 5 Afs 197/2019 - 58).

[13] Při posouzení, zda správce daně porušil povinnost před zahájením daňové kontroly vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení, je tedy třeba zohlednit, že úvaha správce daně, zda výzvu vydá, je zásadně limitována výše uvedenými požadavky na existenci důvodného podezření. S ohledem na konkrétní skutkové okolnosti dané věci ovšem správce daně v době zahájení daňové kontroly toto důvodné podezření neměl a mít nemohl. Oznámení ze dne 24. 10. 2014, na jehož základě začal správce daně prověřovat daňovou povinnost stěžovatele, neobsahovalo prakticky žádné daňově relevantní údaje, natožpak podklady, na jejichž základě by bylo možné důvodně předpokládat doměření daně. Vyplývá z něj pouze to, že stěžovatel měl přijmout zálohy na provedení stavebních prací v celkové výši 165 000 Kč, přičemž vyúčtoval pouze jejich část, a to za nákup

materiálu. Při následném místním šetření dne 8. 6. 2015 stěžovatel správci daně sdělil, že platby přijaté od L. K. nezaznamenával do daňové evidence, neboť se jednalo o nákup materiálu pro L. K. (v podstatě na její účet) a dle dohody jí měl fakturovat pouze provedené práce, k čemuž nedošlo. Dodatečně stěžovatel předložil obtížně srozumitelnou listinu, která měla obsahovat jeho poznámky k dané zakázce. K listině podal vysvětlení dne 29. 6. 2015, z něhož vyplývá, že od L. K. přijal 92 224 Kč s tím, že za práci mu měla doplatit 7 500 Kč. Téhož dne správce daně zahájil daňovou kontrolu. Poznatky správce daně ke dni zahájení daňové kontroly ve vztahu k uvedené zakázce tedy zahrnovaly toliko zjištění, že stěžovatel prováděl opravy v bytě L. K., za tímto účelem nakoupil nějaký materiál, který mu L. K. zaplatila předem či po předložení účtenky, přičemž stěžovatel poskytnuté platby ani nakoupený materiál nezahrnul do své daňové evidence. Ani jedna ze stran nepředložila jakékoliv písemné ujednání či potvrzení o poskytnutých a přijatých částkách a jejich vyjádření se co do výše plateb přijatých stěžovatelem rozcházela. Lze shrnout, že správce daně disponoval toliko zjištěním, že stěžovatel přijal od L. K. nějaké platby, jejichž výše ani právní režim nebyly po provedených místních šetřeních vůbec jasné a že pro ni nakoupil nějaký materiál a provedl nějaké stavební práce.

[14] Správci daně tedy mohly vzniknout toliko určité pochybnosti o úplnosti daňové evidence stěžovatele, jak konstatoval rovněž krajský soud v bodě 24 rozsudku. Nelze přisvědčit stěžovateli, že správce daně dle krajského soudu „*choval důvodné pochybnosti ohledně příjmů z uvedené stavební zakázky*“. Takto se krajský soud nevyslovil. Zdůraznil, že se jednalo o pochybnosti ohledně předložené daňové evidence, které vedly k zahájení daňové kontroly. Rovněž podle Nejvyššího správního soudu totiž tyto pochybnosti nebyly s ohledem na absenci jakýchkoliv písemných dokladů mezi oběma stranami a jejich rozporná tvrzení natolik silné, aby zakládaly *důvodný* předpoklad, že bude *daň* doměřena. Pouze na základě informací a podkladů, které měl správce daně před zahájením daňové kontroly k dispozici, nebylo možné utvořit si kompletní obraz o daňově relevantních okolnostech zakázky prováděné pro L. K. Konkrétní a ucelené poznatky o této zakázce se ostatně správci daně nepodařilo obstarat ani v průběhu daňové kontroly a v tomto rozsahu bylo upuštěno od stanovení daně. Doměření daně pak nebylo možné důvodně předpokládat ani na základě přehledů nákupů poskytnutých společností Bauhaus, neboť správce daně je obdržel až dne 7. 7. 2015, tj. po zahájení daňové kontroly. Z obsahu daňového spisu je zřejmé, že k zahájení daňové kontroly vedly pochybnosti o úplnosti podkladů, které byly správci daně předloženy při místních šetřeních, jakož i daňové evidence stěžovatele jako celku. Jestliže správce daně na základě zjištěných nesrovnalostí identifikoval, že bude nezbytné prověřit daňovou povinnost stěžovatele komplexně, a to včetně dokazování většího rozsahu, postupoval zcela správně, když zahájil daňovou kontrolu. Neměl k dispozici indicie v takové kvalitě, aby mu umožňovaly řádně zformulovat výzvu k podání dodatečného daňového tvrzení ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu.

[15] Krajský soud rovněž stěžovateli nevytýkal absenci sdělení, proč se domáhal postupu dle § 145 odst. 2 daňového řádu. V bodě 29 rozsudku krajský soud toliko zcela správně poukázal na nekonzistentnost žalobní argumentace stěžovatele. Ten totiž na jednu stranu správci daně vytkl, že mu svým postupem (zahájením daňové kontroly namísto vydání výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu), upřel možnost, aby sám dodatečně deklaroval výši nezdaněných příjmů. Na druhou stranu však setrval na tvrzení, že jeho daňová

pokračování

evidence je úplná a žádné nezdaněné příjmy nedosáhl. Ani Nejvyššímu správnímu soudu není zřejmý smysl argumentace, jíž se stěžovatel domáhá dosažení deklarace toho, že správce daně měl před zahájením daňové kontroly skutečně dostatek podkladů, aby mohl *důvodně předpokládat, že bude daň doměřena*. Tímto totiž stěžovatel v podstatě oslabuje svou právní pozici, že v daňovém přiznání řádně přiznal veškeré své příjmy.

[16] Krajský soud nepochybil ani tím, že neprovedl jako důkaz metodický pokyn Generálního finančního ředitelství k aplikaci § 145 odst. 2 daňového řádu. Jak uvedl sám stěžovatel, tento pokyn byl vydán v dubnu 2019, tedy téměř 4 roky po zahájení daňové kontroly. I kdyby tedy založil správní praxi odlišnou od toho, jak postupoval správce daně v posuzované věci, na situaci stěžovatele by to nemělo žádný vliv. Byl to přitom právě krajský soud, kdo mohl zhodnotit, zda správce daně postupoval v rozporu s § 145 odst. 2 daňového řádu. Jak plyne z výše uvedeného, s tímto posouzením se Nejvyšší správní soud plně ztotožnil, protože neshledal námitku důvodnou.

[17] V další části kasační stížnosti stěžovatel brojí proti vadám při dokazování ze strany správce daně, které podle stěžovatele ve výsledku vyústily v to, že správní orgány založily svá rozhodnutí na nedostatečně zjištěném skutkovém stavu. Uplatňuje tedy důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. V tomto bodě je kasační stížnost důvodná.

[18] Stanovení daně podle pomůcek je podle § 98 odst. 1 daňového řádu možné tehdy, *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování*.

[19] Podle § 92 odst. 2 daňového řádu: *Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů*.

[20] Podle § 92 odst. 3 daňového řádu: *Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních*.

[21] Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu: *Správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem*.

[22] Výkladem těchto ustanovení, resp. rozložením důkazního břemene v daňovém řízení se Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval. Odkázat lze například na rozsudek ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, ve kterém zdejší soud popsal rozložení důkazního břemene následovně: *„Daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). [...] Svá tvrzení daňový subjekt prokazuje zejména svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (srov. např. rozsudky NSS ze dne 26. 9. 2012, čj. 8 Afs 14/2012 - 65, ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, nebo ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124). I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 31*

odst. 8 písm. c) zákona o správě daní, respektive § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují »vážné a důvodné pochyby« (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 - 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. cit. rozsudky NSS čj. 1 Afs 39/2010 - 124, či čj. 2 Afs 24/2007 - 119).“ K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud i např. v rozsudcích ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 193/2015 - 70, ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013 - 49, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 4 Afs 179/2016 - 60, či ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011 - 62.

[23] V posuzované věci stěžovatel unesl své primární důkazní břemeno, když správci daně předložil peněžní deník, bankovní výpisy, příjmové a výdajové pokladní doklady, faktury vydané a přijaté, daňovou evidenci, knihu závazků, pohledávek a přehled drobného majetku (viz protokol o místním šetření ze dne 27. 5. 2015). Bylo tedy na správci daně, aby nesl důkazní břemeno ke skutečnostem, jež důvěryhodnost a pravdivost předložené daňové evidence a dalších dokladů předložených stěžovatelem zpochybňují, a to prokázáním konkrétních skutečností, které jsou v rozporu s evidovaným stavem, resp. které o správnosti evidence budí zásadní pochybnosti. Jelikož podstatou doměrku v nyní posuzované věci by měly být stěžovatelem nepřiznané příjmy ze stavební činnosti, bylo na správci daně, aby označil konkrétní skutečnosti, z nichž lze dovodit, že stěžovatel realizoval další příjmy ze stavební činnosti, které nejsou zaznamenány v jeho daňové evidenci. Nutno dodat, že z daňového přiznání pak plyne, že stěžovatel v roce 2013 dosahoval příjmy ze závislé činnosti a z podnikání spočívajícím v provádění zahradnických prací. V roce 2014 dosahoval rovněž příjmy ze závislé činnosti příjmy a z podnikání, přičemž krom zahradnických prací se jednalo dále o stavebně montážní práce a zámečnictví.

[24] Z výzvy k prokázání skutečností ze dne 16. 9. 2015 vyplývá, že za skutečnost vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost důkazních prostředků uplatněných stěžovatelem, považoval správce daně přehled jednotlivých nákupů realizovaných na zákaznickou kartu stěžovatele v letech 2013 a 2014, který si vyžádal od společnosti Bauhaus při prověřování zakázky realizované pro L. K. Správce daně v uvedené výzvě stěžovateli sdělil, že mu Bauhaus, jehož je stěžovatel zákazníkem, poskytl dne 7. 7. 2015 výčet nákupů materiálu za rok 2014 a poté dne 1. 9. 2015 jednotlivé doklady o nákupech (tyto ve spise založeny nejsou). Po jejich prověření dospěl ke zjištění, že objem nákupů stěžovatele neodpovídá jím fakturovaným zakázkám a vyzval jej, aby prokázal, na které zakázky použil materiál uvedený v dokladech.

pokračování

[25] Z poskytnutých sestav, které jsou založeny ve správním spise, vyplývá, že na zákaznickou kartu vystavenou Bauhausem stěžovateli byly v roce 2013 realizovány nákupy v celkové výši 188 308,03 Kč a v roce 2014 nákupy v celkové výši 262 741,30 Kč (včetně DPH). Správce daně identifikoval, že v daňové evidenci jsou zaznamenány za rok 2013 nákupy ve výši 37 535,80 Kč a za rok 2014 ve výši 10 414 Kč. Ze sestav je dále zřejmé, že nákupy probíhaly několikrát měsíčně, jednalo se přitom zpravidla o položky v řádu stokorun. Ze sestavy založené ve správním spise nelze seznat, jaké položky byly nakupovány v roce 2014. V roce 2013 se jedná o různý materiál stavebního a montážního charakteru (cement, obrubníky, penetrace, tmel, lepidla, trubky, lišty, těsnění apod.), nářadí (pila, malířská sada, štětce, apod.), ale i o položky typu lustr, parkety či vanová baterie.

[26] Objem nákupů na zákaznickou kartu stěžovatele ve spojení s absencí písemných záznamů o realizaci zakázky pro L. K. mohl pochopitelně prohloubit pochybnosti správce daně o úplnosti daňové evidence stěžovatele. Sám o sobě však ještě podle Nejvyššího správního soudu nepředstavuje skutečnost, z níž by vyplývaly zcela zásadní pochyby o správnosti tvrzení stěžovatele. Aby byl takový přehled nákupů bez dalšího důkazem, jenž vyvrací, resp. ve smyslu ustálené judikatury alespoň podstatně zpochybňuje důvěryhodnost záznamů daňového subjektu, muselo by se jednat o nákupy, u nichž nelze s ohledem na charakter a množství kupovaného zboží u fyzické osoby rozumně předpokládat jiné využití než pro účely podnikatelské činnosti daného daňového subjektu a které nemohla skutečně realizovat jiná osoba než daňový subjekt. Takové okolnosti však správce daně v posuzované věci neoznačil, nadto se objevily závažné rozpory zpochybňující průkaznost a spolehlivost přehledu nákupů jakožto podkladu, na němž by bylo lze založit stanovení daně ve vztahu ke stěžovateli (viz dále).

[27] Správce daně se nijak podrobněji nezabýval charakterem a množstvím kupovaného zboží. Z jeho výzvy ze dne 16. 9. 2015 vyplývá, že toliko porovnal celkovou částku nákupů s objemem fakturovaných zakázek. Konstatoval, že tato neodpovídá a vyzval stěžovatele k prokázání toho, na jaké zakázky použil materiál uvedený na dokladech poskytnutých Bauhausem. Tuto úvahu pak doplnil v rámci autoremedury v tom směru, že se jednalo o zboží, které odpovídalo podnikatelské činnosti stěžovatele. Žalovaný následně k uvedené úvaze správce daně dodal, že díky této shodě mohlo zboží uvedené v přehledech sloužit k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů stěžovatele. Správní orgány tedy založily zpochybnění stěžovatelem předložené daňové evidence toliko na úvaze, že v Bauhausu bylo zakoupeno zboží, které mohlo sloužit jeho ekonomické činnosti. To je ovšem z hlediska požadavků stanovených v § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nedostačující. Bylo na místě, aby správce daně podepřel svou úvahu o zakoupení zboží obsaženého v přehledech k podnikatelským účelům podstatně konkrétněji a adresněji, například o to, že určité zboží je v běžné domácnosti obecně nevyužitelné a ze své podstaty slouží pro podnikání, či o to, že zakoupené množství jednotlivých artiklů výrazně převyšuje běžnou spotřebu domácností. Tímto směrem však správce daně ani žalovaný vůbec neuvažovali, neboť k přehledu nákupů přistoupili *en bloc*. Nejvyšší správní soud nepochybně, že řada položek obsažených v přehledu nákupů (za rok 2013, položky za rok 2014 nelze ze správního spisu zjistit) mohla sloužit rovněž podnikatelské činnosti stěžovatele. Zároveň se však na první pohled nejedná o natolik specifické předměty, které by nemohly *a priori* sloužit i pro nepodnikatelské účely. Ostatně, prodejny Bauhaus nabízí

zcela obvyklý sortiment pro vybavení domů, dílen či zahrad pro širokou veřejnost. Správní orgány tedy přesvědčivě nezdůvodnily, proč lze právě s ohledem na charakter koupeného zboží usuzovat na to, že nemohlo než sloužit podnikatelské činnosti.

[28] Na druhou stranu nelze zcela přisvědčit námitce stěžovatele, že by nemohl být povinen prokazovat účel použití zboží zakoupeného v Bauhausu na jeho zákaznickou kartu, pakliže tvrdí, že toto zboží nepoužil pro svou podnikatelskou činnost. Pokud by se správci daně podařilo na podkladě shromážděných informací rozumně a přesvědčivě zdůvodnit, proč lze mít za to, že konkrétní položky uvedené v přehledu nemohly s ohledem na jejich charakter či zakoupené množství než sloužit podnikatelské činnosti, unesl by správce daně důkazní břemeno ve vztahu k existenci vážných a důvodných pochyb o souladu daňové evidence stěžovatele se skutečností. Správce daně by tímto konkretizoval spornou skutkovou otázku a jednoznačně by seznámil stěžovatele s konkrétními zjištěními, jež nasvědčují odlišnému průběhu skutkového děje, než jaký vykázal v daňové evidenci, resp. v daňovém přiznání. Stěžovateli by se tímto otevřel konkrétní prostor pro navržení a předložení důkazních prostředků, jimiž by vyvracel správnost úvahy správce daně o účelu zakoupeného zboží, a prokazoval tak v souladu s daňovým řádem jím tvrzenou negativní skutečnost (že zakoupené zboží nesloužilo k dosažení, zajištění a udržení dalších příjmů, které nejsou předmětem jeho daňové evidence). Bylo by pak na něm, aby unesl důkazní břemeno k této jím uváděné skutečnosti. Takový požadavek přitom nijak neodporuje nálezu Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, č. 130/1996 Sb., jelikož se po daňovém subjektu požaduje prokázání právě toho, co sám tvrdí. Blíže viz rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 21. 10. 2020, č. j. 55 Af 14/2018 - 39, který srozumitelně a podrobně vysvětluje problematiku prokazování negativních skutečností v daňovém řízení.

[29] Nelze pominout také rozpory zpochybňující průkaznost a spolehlivost přehledu nákupů sestavených společností Bauhaus, které v průběhu daňového řízení vyšly najevo a které správce daně blíže neprovéřoval, byť mu § 92 odst. 2 daňového řádu ukládá, aby byly skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji.

[30] Stěžovatel konkrétně ve své odpovědi na výzvu ze dne 16. 9. 2015 upozornil správce daně na to, že zákaznickou kartu používá i pro své soukromé nákupy a část zboží byla zakoupena pro rekonstrukci vlastního domu. Dále poukázal na to, že při otevření liberecké pobočky obdržel celkem čtyři zákaznické karty, které krom něj používaly i další osoby, konkrétně označil M. S. a V. H.; jednu kartu ztratil. Zdůraznil, že Bauhaus neprovádí žádnou identifikaci osob, které nakupují se zákaznickými kartami (později doplnil, že stačí dokonce sdělení zákaznického čísla bez předložení karty) a že řada nákupů je hrazena platební kartou VISA, kterou on ani jeho blízcí nevlastní nebo provedena v pražských pobočkách Bauhausu, kde nikdy nenakupoval. Stěžovatel tedy přednesl řadu plausibilních argumentů, které zpochybňují přičitatelnost nákupů uvedených v přehledech Bauhausu jeho osobě.

[31] Správce daně na základě těchto argumentů zaslal společnosti Bauhaus výzvu k poskytnutí informací ohledně počtu karet vystavených stěžovateli. V odpovědi ze dne 18. 11. 2015 Bauhaus sdělil, že stěžovateli byla vystavena jedna zákaznická karta a dle informačního systému mu nebyl vystaven duplikát. Poté správce daně dne 8. 12. 2015

pokračování

provedl výslechy M. S. a V. H. M. S. potvrdil, že od stěžovatele obdržel zákaznickou kartu, kterou používal v letech 2013 až 2015 k nákupům a označil namátkou několik konkrétních položek, které takto nakoupil. Tuto kartu má stále u sebe (při výslechu ji předložil) a nikdy s ní nenakupoval mimo Liberec. Se stěžovatelem spolupracoval pouze na jedné zakázce, a to pro L. K. V. H. uvedl, že si zákaznickou kartu od stěžovatele půjčoval dle potřeby. Nakupoval s ní v letech 2011 až 2015 v liberecké pobočce zboží pro rekonstrukci bytu, a rovněž pro svého syna a otce. Označil několik konkrétních položek, které nakoupil a osvětlil jejich účel. Se stěžovatelem na žádných zakázkách nespolupracoval.

[32] Ze svědeckých výpovědí tudíž plyne, že stěžovatel musel mít minimálně dvě zákaznické karty; jednu si přímo od něj půjčoval svědek H., jednu měl v držení svědek S. Tomu, že stěžovatel měl k dispozici více zákaznických karet, ovšem napovídá i to, že k vyjádření ze dne 27. 5. 2016 přiložil kopii dvou karet. Žalovaný i krajský soud stěžovateli vytkli, že z kopie není zřejmé, zda fyzicky opravdu existují dvě samostatné karty, oba však pominuli, že stěžovatel tyto dvě karty fyzicky předložil správci daně při ústním jednání dne 17. 8. 2016. Je tedy zjevné, že v otázce počtu zákaznických karet panuje rozpor mezi informacemi, které poskytl Bauhaus a tím, co sdělili oba svědci, resp. stěžovatel. Tento rozpor však správce daně nijak neodstranil, např. tím, že by vyzval stěžovatele k předložení všech karet, které mu dle jeho tvrzení byly vystaveny. V této souvislosti nelze rovněž přehlédnout, že stěžovatel správce daně opakovaně upozorňoval na to, že některé nákupy byly hrazeny platební kartou, jejíhož majitele nezná. Dle stěžovatele se tak dělo především v pražské pobočce Bauhausu, kde on ani vyslechnutí svědci nenakupovali. Správce daně se však s tímto tvrzením nijak nevypořádal. Měl-li však stěžovatel v držení více zákaznických karet, než uvádí Bauhaus, přičemž Bauhaus současně umožňoval, aby zákaznickou kartu používaly i osoby odlišné od jejího majitele, k čemuž v posuzované věci zjevně pravidelně docházelo, pak je do značné míry zpochybněna přičitatelnost všech těchto nákupů stěžovateli. Je přitom úkolem správce daně, aby odstranil tyto rozpory, neboť je to právě on, kdo prostřednictvím přehledu nákupů učiněných u Bauhaus zpochybňuje věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost daňové evidence stěžovatele. K poznámce krajského soudu, že nákupy v Praze nelze kategoricky vyloučit vzhledem k tomu, že L. K. poskytovala stěžovateli zálohy v Praze a byly tam činěny objednávky, nutno dodat, že podle výpovědi L. K. činila tyto objednávky ona a stěžovatel zboží vyzvedával v Liberci. Z výpovědi L. K. neplyne, že by dané objednávky realizovala na zákaznickou kartu stěžovatele, čímž by se tyto mohly objevovat v přehledu nákupů poskytnutého Bauhausem.

[33] Stěžovateli lze přisvědčit rovněž v tom, že přehledy nákupů obsažené ve správním spise vykazují určité nesrovnalosti, které snižují jejich celkovou spolehlivost pro účely daňového řízení. Není zde evidován ani jeden nákup ze dne 2. 1. 2014, ke kterým L. K. předložila účtenky, přestože dle těchto účtenek měly být oba nákupy v celkové výši 1 851,60 Kč realizovány na zákaznickou kartu stěžovatele. Dále zde není evidován nákup ze dne 20. 12. 2013 ve výši 2 055,60 Kč, přestože i tento měl být dle účtenky předložené L. K. realizován na zákaznickou kartu stěžovatele. Dále zde nejsou evidovány nákupy z téhož dne ve výši 3 490 Kč a 4 579 Kč, avšak u těchto není z kopií účtenek založených ve spise zřejmé, zda byly realizovány na zákaznickou kartu stěžovatele. Stěžovatel pak ve svých podáních označoval i další nesrovnalosti v přehledech nákupů, ke kterým se správní orgány nijak nevyjádřily.

[34] Správce daně rovněž zcela ponechal stranou, že i L. K. ve své výpovědi zmínila, že stěžovatel měl podle jejích informací ve stejné době, kdy realizoval rekonstrukci jejího domu, provádět rovněž rekonstrukci dvou bytů pro svou potřebu (údajně stavební úpravy pro poskytování masážních služeb) a jednoho dalšího bytu pro nemajetnou osobu (údajně zdarma). Obojí by pochopitelně mohlo mít vliv na objem nákupů u společnosti Bauhaus v rozhodné době. To, zda stěžovatel prováděl uvedené rekonstrukce a za jakých podmínek, však správce daně nijak neproověřoval. Právě tím by však správce daně mohl získat ucelený obraz o rozsahu činnosti stěžovatele v rozhodném období, z něž by rovněž bylo možné usuzovat na to, zda byl stěžovatel schopen vedle toho realizovat i další (nepřiznané) stavební zakázky.

[35] Nad rámec uvedeného Nejvyšší správní soud dodává, že si rovněž nelze nevšimnout vad obsažených ve výpočtu tzv. neevidovaných nákupů: v roce 2013 není odečten nákup ve výši 8 682 Kč (včetně DPH), přestože L. K. doložila účtenku, podle níž byl tento nákup realizován dne 20. 12. 2013 na zákaznickou kartu stěžovatele. V roce 2014 nebyl odečten žádný nákup pro L. K., přestože ta doložila účtenky o nákupech na zákaznickou kartu stěžovatele realizovaných ve dnech 2. 1. 2014 až 4. 1. 2014 (celkem za 5 247,50 Kč včetně DPH) a některé z nich jsou v přehledech nákupů zaznamenány.

[36] Lze tedy shrnout, že správce daně dosud neunesl důkazní břemeno ke skutečnostem, jež by zpochybňovaly důvěryhodnost a pravdivost předložené daňové evidence a dalších dokladů předložených stěžovatelem. Důkazními prostředky, které byly provedeny v daňovém řízení, ve spojení s tvrzeními stěžovatele, byla naopak do jisté míry oslabena vypovídací hodnota podkladů, z nichž správce daně dovozuje pochybnosti o úplnosti daňové evidence stěžovatele a existenci dalších stavebních zakázek. Doposud shromážděné podklady tak nepodporují skutkové závěry správních orgánů a krajského soudu, na nichž spočívá daňový doměrek. Skutkový stav vyžaduje s ohledem na stěžovatelem uplatněná tvrzení a provedené důkazy zásadní doplnění. Jelikož v daňovém řízení dosud nedošlo k přenesení důkazního břemene zpět na stěžovatele, nemůže být naplněna ani podmínka pro stanovení daně podle pomůcek spočívající v tom, že daňový subjekt nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností. Nejvyšší správní soud se tak nemůže věcně zabývat kasačními námitkami mířícími do chybného stanovení srovnatelných subjektů a podmínek. Posouzení této otázky by bylo předčasné.

[37] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného a krajský soud by nemohl postupovat jinak, než rozhodnutí žalovaného zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, Nejvyšší správní soud za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.). Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.].

pokračování

[38] Protože Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného, je povinen rozhodnout kromě nákladů řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení, které předcházelo zrušenému rozhodnutí krajského soudu (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.). Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. (ve spojení s § 120 s. ř. s.), podle kterého má úspěšná stěžovatelka právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

[39] V řízení o žalobě a o kasační stížnosti stěžovatel vynaložil soudní poplatky v celkové výši 11 000 Kč. Dále má stěžovatel právo na náhradu nákladů právního zastoupení za pět úkonů ve věci (převzetí a příprava zastoupení v řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti, sepsání žaloby, účast na jednání před soudem, sepsání kasační stížnosti) dle § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) po 3 100 Kč za úkon [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) téže vyhlášky]. Nejvyšší správní soud nepřiznal odměnu za podání označené jako „závěrečné vyjádření žalobce“, neboť se jednalo o opakování žalobní argumentace. K odměně za pět úkonů právní služby soud připočetl paušální náhradu hotových výdajů zástupkyň stěžovatele ve výši 300 Kč za jeden úkon, tj. celkem částku 1 500 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Jelikož ani jedna ze zástupkyň stěžovatele nedoložila, že je plátcem DPH, činí odměna za zastupování 17 000 Kč. Žalovaný je tak povinen zaplatit na náhradě nákladů řízení celkem 28 000 Kč do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupkyně stěžovatele.

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

V Brně dne 11. března 2021

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu