



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, Ph.D. a JUDr. Václava Štencla, MA v právní věci

žalobkyně: **L. Š.**
bytem X
zastoupena Ing. Ladislavem Fancem, daňovým poradcem
sídlem Březnická 5565, 760 01 Zlín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11.3.2020, č.j. 10519/20/5200-10422-711473

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11.3.2020, č.j. 10519/20/5200-10422-711473, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč, a to k rukám Ing. Ladislava Fance, daňového poradce, sídlem Březnická 5565, Zlín, do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobou podanou ke Krajskému soudu v Brně se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Odvolacího finančního úřadu č. j. 10519/20/5200-10422-711473 ze dne 11. 3. 2020 a jemu předcházejících platebních výměrů Finančního úřadu pro Zlínský kraj. Územní pracoviště ve Zlíně č. j. 276284/19/3301-51522-703037 a č. j. 276339/19/3301-51522-703037, týkajících se daňového řízení vedeného dle výzvy vydané dle ustanovení § 38x odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v jeho platném znění k prokázání vzniku a původu příjmů a dalších skutečností souvisejících s nárůstem jeho jmění, spotřebou nebo jiným vydáním, a to za zdaňovací období roku 2015 a roku 2016.

II. Obsah žaloby

2. V podané žalobě namítla, že napadené rozhodnutí je nesprávné, nepřezkoumatelné a nezákonné, které nerespektuje zásadu objektivního hodnocení důkazů a na základě ustanovení § 38x zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů je aplikováno retroaktivně.
3. V podrobnostech předně namítla, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně na základě pomůcek dle § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. K první podmínce uvedla, že doposud nebyla předložena analýza bankovních účtů a není zřejmé, jaké konkrétní částky jsou uvedeny v této položce. Odkázala na žalobu na ochranu před nezákonným zásahem (vedena u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 30 A 124/2018 a u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 9 Afs 64/2019). Dále uvedla, že výzva dle § 38x ZDP za prekludované zdaňovací období a nebyla formulována dostatečně konkrétně a bylo po ní požadováno prokazování negativních skutečností. Naplnění podmínky nemožnosti stanovení daně dokazováním ji nelze přičítat k tíži, neboť jí nebyly doloženy konkrétní skutečnosti tedy částky a bylo jí odepřeno právo vyjádřit se ke skutečnostem, které správce daně uvádí ve Výzvě 38x. Zároveň podle ní není daň stanovena dostatečně spolehlivě, neboť zjištěná orientační cena rodinného domu není relevantní s ohledem na realizaci hrubé stavby domu svépomocí a u bankovních účtů správci daně nedoložili, co daná částka konkrétně obsahuje či z jakých položek je složena.
4. V druhé skupině žalobních námitek brojila proti správní taktice správce daně, která na ni měla nemateriální dopad daný tím, že správcem daně byly deklarovány milionové částky údajně vztahující se k zjištěným výdajům, v nichž jsou však zahrnuty duplicitně či triplicitně příjmy a výdaje, které v sumarizační sumě dávají zcela nesmyslnou částku a bankovní účet č. 2205001700/0300 vedený u ČSOB byl využíván pro podnikatelskou činnost pana L. Š., který provozoval kavárnu a pizzerii. Tedy pohyby na těchto bankovních účtech jsou zahrnuty v přiznáních k dani z příjmů fyzických osob pana L. Š. Odkázala i na podání vysvětlení na Policii ČR ze dne 16. 1. 2020.
5. Třetí skupina námitek se týkala výstavby rodinného domu a žalobkyně nesouhlasila s tím, že se v průběhu celého daňového řízení nevyjádřila a nepředložila žádné důkazní prostředky. V podané žalobě zopakovala, kdo se podílel na stavbě domu, i to, že žalovanému byly doloženy skutečnosti týkající se výstavby hrubé stavby rodinného domu a po shrnutí svých důkazních návrhů namítla, že správce daně porušil zásadu volného hodnocení důkazů. Zejména namítla, že správci daně doložila fotografii z webového portálu mapy.cz, na které je zachycen stav rodinného domu k datu 4. 9. 2014 a že nelze souhlasit, že ke skutečnému nárůstu jmění došlo v roce 2014 a dříve, neboť správní úvaha žalovaného neobsahuje žádné hodnocení předloženého přímého důkazu a k doložené

fotografii se žalovaný nikterak nevyjádřil. Neměla výhrad k závěru žalovaného, že nelze stanovit, v jakém stadiu byl dokončen interiér, nicméně daň nebyla stanovena v zákonných intencích, neboť obsahuje zdanění nárůstu jmění, které se vztahovalo k roku 2014 a níže, tedy k rokům, za který již daň nelze stanovit.

6. V následujících částech žaloby brojila proti posouzení příjmů, které vztahovaly k „nejbližší minulosti“ a byly přímo použity na výstavbu domu, odkázala na podané vysvětlení na Policii České republiky vedeným pod č. j. KRPZ- 35199-98/TČ-2019-150581 dne 16. 1. 2020 a namítla retroaktivitu ustanovení § 38x ZDP.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

7. Žalovaný ve svém vyjádření navrhl zamítnutí žaloby pro její nedůvodnost a odkázal na napadené rozhodnutí, rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 30 A 124/2018–39 ze dne 31. 1. 2019, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2019 č. j. 9 Afs 64/2019–52.
8. Ke splnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 7. 2019, č. j. 1 Afs 108/2018–37, a nelze hovořit o nějakém excesu ze strany správce daně. Uvedl, že žalobkyně nesplnila své povinnosti při dokazování, neboť nereagovala na výzvu správce daně a v důsledku neprokázání rozdílu mezi tvrzenými příjmy a nárůstem jmění správce daně tedy neměl k dispozici informace týkající se skutečné hodnoty pořízeného majetku, ani informace o vzniku a původu příjmů. Zároveň podle žalovaného mohla být daň stanovena spolehlivě. Zdůraznil, že daňovému subjektu nemůže svědčit právo domáhat se použití určitých (konkrétních) pomůcek. V případě rodinného domu mohla žalobkyně osvětlit skutečnosti ohledně jeho pořízení, příp. korigovat jejich cenu odhadovanou žalovaným, či uplatnit jiné námitky proti postupu žalovaného (viz rozsudek NSS č. j. 9 Afs 64/2019-52 ze dne 13. 06. 2019). Tvrzení ohledně kalkulací a přehlížení důkazních prostředků proto nejsou důvodná. Odkázal na bod [58] napadeného rozhodnutí s tím, že „dostatečná spolehlivost“ daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, že tomuto požadavku žalovaný dostál.
9. K námitce žalobce, že výzva byla vydána v rozporu s ustanovením § 38x ZDP, uvedl, že nelze spatřovat nezákonnost v tom, pokud v průběhu řízení správce daně zjistil, že uplynula lhůta podle § 148 daňového řádu ve spojení s § 38r odst. 2 ZDP. Namítl, že žalobkyně navíc ani neuvádí, jakým způsobem by popsany postup mohl zasáhnout do jejích práv a poškodit ji. K analýze bankovních účtů opětovně odkázal na shora citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu a dále uvedl, že správce daně ani žalovaný po žalobci nepožadovali prokázat reálnou neexistenci posuzované skutečnosti. Ke kalkulaci ceny rodinného domu odkázal na žalobou napadené rozhodnutí.
10. K fotografii rodinného domu ze dne 4. 9. 2014 a nárůstu jmění v roce 2014 a dříve odkázal na napadené rozhodnutí a dále uvedl, že z fotografie skutečně nelze dovozovat, v jaké fázi rozestavěnosti se nacházel dům uvnitř apod. Stejně tak odkazoval na napadené rozhodnutí i k navrženým výsledkům svědků s tím, že ani nakoupený materiál neprokazuje, že stavba byla realizována svépomocí. Na napadené rozhodnutí odkázal žalovaný i v případě námitky nezahájení trestního stíhání, přehlížení důkazů a daru od manželů M.

11. V případě námitky nezákonného postupu správce daně s odkazem na nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, má za to, že žalovaný postupoval zcela v souladu se závěry vyslovenými Ústavním soudem, když po žalobci požadoval pouze prokázání vzniku a původu příjmů, jelikož měl důvodné pochybnosti, zda tvrzené příjmy odpovídají nárůstu jeho jmění (viz § 38x ZDP). Zároveň nedošlo ani k zásahu do právní jistoty žalobce, jelikož byl respektován jak věcný, tak časový rozsah skutečností, které byl žalobce povinen tvrdit podle § 92 odst. 3 daňového řádu. Napadené rozhodnutí je podle něj přezkoumatelné a postup žalovaného byl zcela legitimní a v souladu s platnou právní úpravou, což vyplývá i z rozsudků ve věci zásahové žaloby žalobce.
12. Na vyjádření žalovaného reagovala žalobkyně replikou, ve které setrvala na svých tvrzeních a dále je upřesnila v reakci na vyjádření žalovaného.

IV. Posouzení věci

13. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
14. S ohledem na obsah žalobních námitek se soud nejprve zabýval výzvou dle § 38x ZDP ze dne 27. 11. 2017 a následně naplnění podmínek pro stanovení daně podle pomůcek dle § 98 daňového řádu.

Výzva dle § 38x odst. 1 ZDP

15. Podle § 38x odst. 1 ZDP správce daně vyzve poplatníka k prokázání vzniku a původu příjmů a dalších skutečností souvisejících s nárůstem jeho jmění, spotřebou nebo jiným vydáním v případě, že a) má důvodné pochybnosti, zda příjmy poplatníka oznámené nebo tvrzené správcem daně odpovídají nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání, a nejsou mu známy skutečnosti, které by nárůst jmění, spotřebu nebo jiné vydání ozřejmovaly, a b) po předběžném posouzení dojde k závěru, že rozdíl mezi těmito příjmy a nárůstem jmění, spotřebou nebo jiným vydáním poplatníka přesahuje 5000000 Kč.
16. Podle § 38x odst. 2 ZDP správce daně ve výzvě k prokázání příjmů uvede své pochybnosti způsobem, který umožňuje poplatníkovi, aby se k nim vyjádřil a předložil důkazní prostředky tak, aby došlo k odstranění těchto pochybností.
17. Podle § 38x odst. 3 ZDP ve výzvě k prokázání příjmů správce daně a) určí rozhodné období pro posouzení vztahu příjmů poplatníka k nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání, b) stanoví lhůtu k vyjádření a předložení důkazních prostředků k prokázání požadovaných skutečností, která nesmí být kratší než 30 dnů, c) poplatníka poučí o následcích spojených s neprokázáním požadovaných skutečností a neposkytnutím dostatečné součinnosti při prokazování požadovaných skutečností.

18. Podle § 38x odst. 4 ZDP správce daně může požadované skutečnosti doplňovat prostřednictvím další výzvy k prokázání příjmů.
19. Podle § 38x odst. 5 ZDP správce daně nevyzývá poplatníka k prokázání skutečností, o nichž je správci daně známo, že nastaly v období, u kterého již uplynula lhůta pro stanovení daně.
20. Soud má za to, že podmínky pro vydání výzvy dle § 38x ZDP byly v případě žalobkyně splněny.
21. Základní podmínkou citovaných ustanovení je nárůst jmění, resp. spotřeby ve výši více než 5 000 000 Kč, přičemž nejméně v případě rodinného domu žalobkyně se odhadovaný nárůst jmění pohyboval při vydání výzvy v částce 5 735 128,35 Kč, tedy nad zákonem stanovenou hranicí, a k tomu přistoupila i další (žalobkyní následně taktéž sporovaná) zjištění ohledně pohybů na bankovních účtech. Zjištění odpovídají obsahu správního spisu a šetřením správce daně před vydáním inkriminované výzvy (odst. 1), správce daně své pochybnosti v odůvodnění výzvy formuloval a vyzval žalobkyni k doložení důkazních prostředků a odstranění pochybností (odst. 2). Zároveň správce daně ve výzvě určil rozhodné období pro posouzení vztahu příjmů poplatníka k nárůstu jeho jmění, spotřebě nebo jinému vydání, stanovil lhůtu k vyjádření a předložení důkazních prostředků k prokázání požadovaných skutečností a poučil žalobkyni o následcích spojených s neprokázáním požadovaných skutečností a neposkytnutím dostatečné součinnosti při prokazování požadovaných skutečností (odst. 3).
22. Soud nepovažuje za pochybení správce daně, že následně v rámci úředního záznamu ze dne 7. 6. 2018 omezil přezkoumávané období v důsledku zjištění nemožnosti stanovit daň za období roků 2010-2014, neboť k prekluzi je povinen přihlížet správce daně z úřední povinnosti kdykoliv v průběhu řízení a možnost omezit výzvu dle § 38x ZDP odpovídá i možnosti doplňovat prokazované skutečnosti prostřednictvím další výzvy dle § 38 odst. 4 ZDP a naopak „nevyzývání“ k prokazování skutečností dle § 38x odst. 5 ZDP. Doplnění prokazování skutečností může být jak pozitivní (rozšíření okruhu požadovaných skutečností), tak negativní (tj. jeho omezení) v případě, kdy správce daně v průběhu řízení zjistí, že vyzval k prokázání skutečností nad rámec období, ve kterém může dojít ke stanovení daně.
23. Žalobkyně konečně nebrojí proti tomu, že bylo omezeno období, za které měla prokazovat okolnosti nárůstu jmění nebo spotřeby v tom smyslu, že by snad mělo být posuzováno i období před rokem 2014. Brojí pouze proti „procesní taktice“ správce daně a nemateriálnímu dopadu tohoto jednání správce daně do jejích práv. Nemateriální dopad tvrdila především v souvislosti se změnami období, které měla prokazovat, nicméně žádné konkrétní důvody ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 2015 a 2016, které by jí bránily poskytnout důkazy ke změně výše jmění, nedoložila a pouze setrvale trvala na poskytnutí analýzy. Nedoložené zůstalo i tvrzení o transakcích v souvislosti s podnikáním manžela žalobkyně. Soud neshledal, že by činnost správce daně byla jakkoliv excesivní a měla snad způsobit jakýkoliv „nemateriální“ dopad do práv žalobkyně, když to byla pouze a jediné ona, kdo v průběhu řízení ani po omezení přezkoumávaných zdaňovacích období zůstal

pasivní v předkládání důkazních prostředků, a to i po zásadní redukci objemu prostředků, které měly představovat nárůst jejího jmění.

24. Soud má tak za to, že správce daně řádně vymezil své pochybnosti a bylo na žalobkyni, aby na ně adekvátně reagovala. Podle názoru soudu hodnocení dostatečnosti reakce žalobkyně na výzvu správce daně je třeba rozdělit do posouzení nárůstu jmění ve vztahu k domu a na otázku spotřeby, resp. výběrů z bankovních účtů žalobkyně.

Stanovení daně

25. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.
26. Podle § 98 odst. 2 daňového řádu stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přihlédne také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.
27. Z citovaných ustanovení plyne, že ke stanovení daně dle pomůcek musí být splněny tři podmínky: (1.) daňový subjekt nesplnil některé ze svých povinností při dokazování, (2.) bez této součinnosti stěžovatele nebylo možno stanovit daň dokazováním a (3.) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 10. 2014, č. j. 9 Afs 47/2013–31).

Bankovní účty

28. V případě stavu bankovních účtů se i v nyní podané žalobě jako základní na řadě míst opakují námitky, se kterými se již vypořádal zdejší soud a Nejvyšší správní soud v rozsudcích č. j. 30 A 124/2018–39 ze dne 31. 1. 2019, resp. č. j. 9 Afs 64/2019–52 ze dne 13. 6. 2019, a to nedoložení analýzy bankovních účtů, na kterou bylo ve výzvě odkazováno, a s tím související nemožnost žalobkyně na výzvu adekvátně reagovat.
29. Existenci „analýzy“ bankovních účtů se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci sp. zn. 9 Afs 64/2019 a jasně uvedl: „*Nejvyšší správní soud ověřil, že ve správním spise žalovaného se nacházejí výpisy o pohybech na bankovních účtech stěžovatelky v období let 2010 – 2016 vedených u České spořitelny, a.s., Československé obchodní banky, a.s., a Komerční banky, a.s. Žalovaný v tabulce na str. 3 výzvy k prokázání příjmů sečetl pro každý rok vydání z bankovních účtů, součet takto zjištěných vydání činí dle žalovaného 7 105 218,61 Kč, přičemž kreditování těchto účtů bylo prováděno především prostřednictvím hotovostních vkladů na pobočkách a bankomatech v celkové výši 7 325 015 Kč. Na základě žádosti stěžovatelky poskytl žalovaný dne 12. 2. 2018 při ústním jednání zástupci stěžovatelky podrobnější tabulky k jednotlivým bankovním účtům, kde jsou u každého účtu za každý rok výdaje rozděleny podle jejich druhu (výběry a platby kartou, výběry v hotovosti, odchozí bezhotovostní platby), stejně tak i příjmy (vklady na pobočce, vklady bankomatem, vklady třetí osobou). Žádné další podklady či analýzy k bankovním účtům se ve správním spise nenacházejí, což žalovaný stěžovatelce též sdělil písemností ze dne 9. 5. 2018. Za této situace postup žalovaného*

(neposkytnutí analýzy bankovních účtů) nepředstavuje nezákonný zásah do práv stěžovatelky, neboť nebylo zjištěno, že by žalovaný disponoval jakoukoliv další analýzou bankovních účtů stěžovatelky než tou, kterou jí v průběhu postupu již poskytl.“ (zvýraznění provedeno zdejším soudem).

30. Citované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu bylo vydané cca devět měsíců před nyní napadeným rozhodnutím a posuzovalo stejnou situaci, jakou nyní napadá (opětovně) žalobkyně, a to, zda v případě výzvy k prokázání skutečnosti dle § 38x ZDP disponoval správce daně nějakou analýzou, kterou odmítl žalobkyni zpřístupnit. Zdejší soud nedospěl k žádným jiným zjištěním, než ke kterým dospěl v řízení ve věci sp. zn. 30 A 124/2018, resp. k žádným jiným zjištěním, než ke kterým dospěl Nejvyšší správní soud v řízení ve věci sp. zn. 9 Afs 64/2019, a to, že správce daně před vydáním výzvy nedisponoval žádnou „další analýzou“ nad rámec listin, který byly obsahem správního spisu i ve shora citovaných řízeních a které byly žalobkyni zpřístupněny. Soud se může ztotožnit se žalobkyní v tom, že použitý výraz „analýza“ pro pouhý přehled pohybů na bankovních účtech a jejich sumarizaci do tabulek je nadnesený (příp. jak konstatoval zdejší soud ve věci sp. zn. 30 A 124/2018: „Závěr žalovaného, že žádnou detailnější analýzu k dispozici neměl, odpovídá obsahu správního spisu.“), nicméně ani to nezmění nic na tom, že všechny dostupné podklady tak, jak z nich vycházel správce daně, byly žalobkyni zpřístupněny. Jestliže tento postup nepředstavoval nezákonný zásah ve smyslu výše uvedených rozhodnutí, tak neexistence jakékoliv další analýzy nepředstavuje ani procesní vadu tohoto řízení, pro kterou by soud shledal výzvu dle § 38x ZDP ani navazující postup správce daně a žalovaného nezákonnými. Na tom nemění nic ani odkaz žalobkyně na bod 59. rozsudku zdejšího soudu ve věci sp. zn. 30 A 124/2018, neboť žalobkyně zjevně opomněla ve své citaci větu, která předcházela její citaci, a to: „Pokud za této situace zástupce žalobkyně požadoval po žalovaném detailnější vysvětlení či analýzu odhadovaných příjmů, nebyly jeho požadavky oprávněné.“
31. Podle názoru soudu samotná výzva spolu s přehledy pohybů na účtech žalobkyně představovaly dostatečný podklad pro formulaci její procesní obrany a pro předložení důkazních prostředků, a to zejména v případě, kdy došlo v průběhu daňového řízení k omezení posuzovaného období pouze na zdaňovací období let 2015 a 2016, o čemž se dozvěděla žalobkyně nejpozději ze seznámení s výsledkem postupu prokazování původu majetku listina ze dne 7. 12. 2018, č. j. 2101746/18/3301-61561-703068). Z uvedeného plyne, že stran bankovních účtů byla žalobkyni započtena jiná vydání (bankovní výpisy), a to na jediném bankovním účtu, v celkové výši 660 661 Kč za rok 2015 a 404 830 Kč.
32. Jak již zdejší soud uvedl v rozsudku ve věci sp. zn. 30 A 124/2018: „V okamžiku vydání výzvy byla žalobkyně vyzvána k prokázání vzniku a původu příjmů vztahujících se ke zdaňovacím obdobím, u nichž neuplynula lhůta pro stanovení daně. Žalobkyně po celou dobu postupu směřujícího k prokazování původu majetku zůstala pasivní a nenabídla žalovanému žádné vysvětlení původu svých příjmů; uplatňovala toliko námitky proti zákonnosti procesního postupu žalovaného. V protokolu o seznámení se s výsledkem postupu žalovaný uvedl, že u zdaňovacích období 2010 až 2014 již uplynula lhůta pro stanovení daně a že se tak proces zahájený výzvou podle § 38x odst. 1 zákona o daních z příjmů bude nadále vztahovat již jen ke

zdaňovacímu období 2015 a 2016. Až poté žalobkyně žalovanému sdělila, že příjmy žalobkyně mají původ od jejího manžela.“, resp. jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci sp. zn. 9 Afs 64/2019: „Nejvyšší správní soud tudíž nyní nemůže podrobněji hodnotit, do jaké míry je odhad žalovaného přiměřený a zda je dostatečným podkladem pro budoucí stanovení daně. Podstatné je, že obsahem pochybností předestřených v průběhu postupu jsou konkrétní a odůvodněné úvahy žalovaného, které stěžovatelka naproti tomu před podáním zásahové žaloby konkrétním způsobem nevyvrátila (ani se o to nepokusila) a omezila se pouze na obecná tvrzení o jejich nesprávnosti a potřebě bližšího doložení. Postup žalovaného tedy nelze z namítaných důvodů hodnotit jako nezákonný zásah do práv stěžovatelky.“

33. K bankovním účtům nebyly doloženy ze strany žalobkyně žádné důkazy. V rámci odvolacího řízení brojila žalobkyně soustavně proti procesnímu postupu orgánů daňové správy, které jí nezpřístupnily analýzu, o jejíž existenci je žalobkyně zjevně přesvědčena. Dále tvrdila (viz bod III. Vyjádření ze dne 3. 10. 2019), že „V rámci stanovení daně dle pomůcek v daňové základně započten příjem ve výši 679.861.- Kč“ s tím, že jí nebylo doloženo, co je v této částce započteno. Následně k výdělům ve vyjádření ke zjištěným skutečnostem ze dne 28. 2. 2020 v odvolacím řízení uvedla, že „důkazy, které svědčí o vypovídáních skutečnostech, dnes již nemá k dispozici.“
34. Existenci „analýzy“ se soud zabýval výše a nyní konstatuje, že samotná kritika procesního postupu žalovaného nebo správce daně v žádném případě není dostačující k prokázání původu peněz na účtu žalobkyně. Sama žalobkyně v části žaloby *II. Správní taktika SD, nemateriální dopad* uváděla, že výběry z bankovních účtů mají vazby na vklady finančních prostředků. Nic jí nebránilo, aby doložila, z jakého důvodu byly realizovány vklady na účty žalobkyně v letech 2015 a 2016 a že tyto vklady měly vztah k následujícím výběrům. Stejně tak nic nebránilo žalobkyni doložit, že bankovní účet č. 2202001700/0300 byl v období let 2015-2016 využíván pro podnikatelskou činnost Ladislava Švece a v jakém rozsahu jsou pohyby na tomto účtu zahrnuty v jeho daňovém přiznání (srov. např. její tvrzení v rámci podání vysvětlení na Policii ČR, které je součástí správního spisu, ze kterého plyne, že kavárna byla provozována na živnostenský list manžela žalobkyně v letech 2013-2015, tedy nikoliv v roce 2016). Zároveň žalobkyni nic nebránilo vysvětlit veškeré jednotlivé položky na bankovních účtech, které byly žalobkyni sumárně sděleny, tj. jak výdaje podle jejich druhu (výběry a platby kartou, výběry v hotovosti, odchozí bezhotovostní platby), stejně tak i příjmy (vklady na pobočce, vklady bankomatem, vklady třetí osobou) k jednotlivým účtům, dne 12. 2. 2018 (když sama tuto možnost avizovala Policii ČR).
35. Dále by chtěl soud podotknout, že v případě obou platebních výměrů byla žalobkyni doměřována daň na základě pohybů na *jediném* účtu, a to 2205001700/0300. Pokud tento účet byl skutečně využíván k podnikání pana Š., nic nebránilo žalobkyni tuto skutečnost v daňovém řízení uvést a nic jí nebránilo pohyby na účtu doložit. Jak vyplývá ze shora uvedeného, tak o využívání uvedeného účtu pro podnikání pana Švece věděla žalobkyně nejméně od roku 2013. Není tedy pochopitelné, proč tyto skutečnosti v rámci daňového řízení nesdělila zejména v situaci, kdy oba platební výměry odkazují pouze a jedině na pohyby na tomto účtu.

36. Soud se nedomnívá, že by v této souvislosti byla žalobkyně nucena k prokázání negativních skutečností. Nelze popřít, že žalobkyni byly sděleny dne 12. 2. 2018 sumární obraty na řadě účtů, nicméně nejpozději ze seznámení s výsledkem postupu prokazování původu majetku bylo zcela zřejmé, že v rámci stanovení daně vychází správce daně pouze z bankovního účtu č. 2202001700/0300, tudíž žalobkyně měla doložit položky na jednom jediném účtu, o kterém navíc tvrdila Policii ČR, že sloužil k podnikání pana Š. Důkazní břemeno žalobkyně proto nebylo nikterak nepřiměřené.
37. Pokud žalobkyně tvrdila (viz bod III. Vyjádření ze dne 3. 10. 2019), že byl v rámci stanovení daně dle pomůcek v daňové základně započten příjem ve výši 679 861 Kč s tím, že jí nebylo doloženo, co je v této částce započteno, tak ani tato skutečnost se nezakládá na pravdě. Soud doplňuje, že se evidentně jedná o zdaňovací období roku 2015, jak plyne z platebního výměru za toto zdaňovací období. Z předmětného platebního výměru jednoznačně vyplývá, viz str. 23 platebního výměru, že se jedná o debetní položky na účtu 2205001700/0300 ve výši 679 861,17 Kč. Od debetních položek byla odečtena částka 19 200 Kč představující rodičovský příspěvek a původ dalších 660 661 Kč nedoložila.
38. Zároveň soud nemůže jinak, než k tíži žalobkyně hodnotit její konstatování k výdělkům ve vyjádření ke zjištěným skutečnostem ze dne 28. 2. 2020 v odvolacím řízení, ve kterém uvedla, že „*důkazy, které svědčí o vypovídaných skutečnostech, dnes již nemá k dispozici.*“
39. Soud má v této části námitky za to, že žalobkyně nedoložila skutečnosti, k jejichž prokázání byla správcem daně vyzvána. Zároveň ani neshledal, že by správce daně postupoval proti žalobkyni tak, že by nemohla realizovat svá procesní práva a doložit správcem daně požadované skutečnosti. Důvody pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí soud proto neshledal ani v souvisejícím žalobním bodu *II. Správní taktika SD, nemateriální dopad*. Zároveň byla ve vztahu k bankovním účtům splněna i podmínka nemožnosti stanovení daně dokazováním, jelikož žalobkyně žádné důkazy nepředložila.
40. Pokud jde v případě bankovních účtů o splnění třetí podmínky, tedy dostatečné spolehlivosti daně stanovené pomůckami, tak ani v tomto případě neshledal soud žalobu jako důvodnou. Tvzení žalobkyně, že nemohlo dojít k dostatečné spolehlivosti stanovení daně, jelikož správci daně do podání žaloby nedoložili, co daná částka konkrétně obsahuje či z jakých položek je složena, je ze shora uvedených důvodů nedostatečné. Soud má jednoznačně za to, že správce daně dostatečně určitě vyjádřil své pochybnosti a byla to právě a jedině žalobkyně, kdo na ně adekvátně k jednomu jedinému dotčenému účtu nereagoval.

Výstavba rodinného domu

41. V případě výstavby rodinného domu žalobkyně a s ní souvisejícím nárůstem jejího jmění považuje soud napadené rozhodnutí za v podstatných otázkách nepřezkoumatelné a ve vazbě na to vznikají zásadní pochybnosti o zákonnosti napadeného rozhodnutí.
42. Klíčovou otázkou je v případě rodinného domu žalobkyně posouzení otázky, kdy došlo k nárůstu jmění, přičemž podle názoru zdejšího soudu pro posouzení této otázky není relevantní kolaudace rodinného domu žalobkyně, ale okamžik nabytí vlastnického práva.

43. V případě výstavby rodinného domu existují pouze dvě varianty, a to, že stavba byla realizována dodavatelsky, nebo svépomocí.
44. V případě stavby realizované dodavatelsky platí § 2599 zákona č. 89/2012 Sb., občanského zákoníku, dle kterého je-li předmětem díla věc určená jednotlivě, nabývá k ní vlastnické právo objednatel. To neplatí v případě, že zhotovitel zpracoval věc objednatele na jiném místě než u objednatele či na jeho pozemku nebo na pozemku, který objednatel opatřil, nebo že je hodnota díla stejná nebo vyšší než hodnota objednatelovy zpracované věci; tehdy nabývá vlastnické právo k předmětu díla zhotovitel (odst. 1); resp. je-li předmětem díla věc určená podle druhu, nabývá k ní vlastnické právo zhotovitel. To neplatí v případě, že zhotovitel zhotovil věc u objednatele, na jeho pozemku nebo na pozemku, který objednatel opatřil; tehdy nabývá vlastnické právo objednatel (odst. 2).
45. Citované ustanovení může být modifikováno výhradou vlastnického práva zhotovitele dle § 2132 – 2134 občanského zákoníku.
46. Jinými slovy, pokud byla stavba rodinného domu dodavatelsky zhotovována na pozemku žalobkyně (nebo na pozemku, který žalobkyně opatřila) a pokud nebyla ve věci ve prospěch zhotovitele sjednána výhrada vlastnického práva, tak žalobkyně byla vlastníkem rodinného domu od počátku stavby a nabývala vlastnické právo ke každé části stavby v okamžiku, kdy došlo k jejímu zhotovení, tedy nabývala vlastnické právo ke stavbě postupně tak, jak byla realizována (srov. komentář k § 2599 občanského zákoníku *Hulmák, M. a kol.: Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055–3014). Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014).*
47. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vychází z toho, že stavba byla zhotovována dodavatelsky, když důkazy o realizaci stavby svépomocí shledal jako nevěrohodné. Zároveň žalovaný ani správce daně neprokázali (ani neprokazovali), kdo byl zhotovitelem stavby, a tedy ani to, zda měl sjednanou výhradu vlastnického práva. Za této situace, pokud se má při hodnocení věci vycházet ze závěru o zhotovení věci dodavatelsky, je nutné posoudit věc tak, že výhrada vlastnického práva sjednána nebyla.
48. Jmění žalobkyně v případě dodavatelského zhotovení stavby bez výhrady vlastnického práva proto narůstalo v průběhu let 2013 až 2015, tj. od zahájení stavby po vydání stavebního povolení do převzetí díla.
49. To samé, tedy že k nárůstu jmění docházelo v průběhu let 2013 až 2015, platí shodně i pro případ, že by žalobkyně budovala rodinný dům svépomocí za pomoci svého manžela, svého otce a tchána.
50. Z rozhodnutí správce daně ani z napadeného rozhodnutí nelze dovodit, na základě čeho dospěly orgány daňové správy k závěru, že ke zvýšení jmění žalobkyně až v roce 2015. Naopak je zřejmé, že žalobkyně doložila v rámci odvolacího řízení podáním ze dne 3. 10. 2019 letecký snímek ze serveru mapy.cz datovaný dnem 4. 9. 2014, ze kterého zcela jednoznačně vyplývá, že k tomuto datu stála nejméně hrubá stavba domu se střechou a na pozemku byl již umístěn bazén.

51. Na uvedený snímek reagoval žalovaný v bodu [70] s tím, že doložená fotografie neprokazuje, že k nárůstu jmění došlo v roce 2014, není z ní patrné, v jakém stádiu dokončení je například interiér rodinného domu a neprokazuje tedy tvrzení žalobkyně, že byl rodinný dům dokončen. V navazující části uvedeného bodu se obsáhle zabýval pravidly pro hodnocení důkazů a jejich zjišťování, avšak bez jakékoliv logické vazby na hodnocení důkazního prostředku předloženého žalobkyní.
52. Soud se ztotožňuje se žalovaným v tom, že letecký snímek budovy nijak neprokazuje, v jakém stavu je dokončení například interiéru, nicméně zcela jednoznačně prokazuje, že nemovitost žalobkyně byla postavena nejméně v rozsahu hrubé stavby, což samozřejmě prokazuje minimálně tvrzení žalobkyně, že nemovitost byla stavěna v letech 2013 až 2015. Z rozhodnutí správního orgánu prvního stupně plyne, že byly z hodnoty nemovitosti odečteny částky, které byly prokazatelně hrazeny žalobkyní v roce 2014 v celkové výši 5907 52 Kč.
53. Z napadeného rozhodnutí ani jemu předcházejícího rozhodnutí správce daně nelze shledat, z jakého důvodu byla hodnota rodinného domu snížena o částky prokazatelně vynaložené v roce 2014, zatímco prokazatelný a prokázaný nárůst jmění minimálně v rozsahu hrubé stavby rodinného domu vč. zastřešení byl zahrnut do výpočtu daně z příjmů žalobkyně za rok 2015, jako by k celému zvýšení jmění žalobkyně došlo až právě v tomto roce.
54. Mezi účastníky není sporu o tom, že daň z příjmů za zdaňovací období roku 2014 nebyl správce daně oprávněn doměřit s ohledem na prekluzi práva. Stejně jako nebyl správce daně oprávněn doměřit daň z příjmů za rok 2014 a roky předcházející na základě nárůstu jmění, resp. spotřeby v případě částek zjištěných na nejrůznějších bankovních účtech a z původní částky přesahující 7 000 000 Kč byla daň doměřena z částky cca. 660 000 Kč, tak i v případě rodinného domu žalobkyně měla být daň za rok 2015 doměřena pouze z částky, který odpovídá nárůstu jmění žalobkyně v roce 2015.
55. Není úkolem soudu, aby za žalovaného domýšlel, jakým způsobem má dospět k závěru, jaká část zvýšení jmění žalobkyně připadla na rok 2014 a jaká na rok 2015. Nicméně jestliže je předložen důkazní prostředek, z něhož lze odvodit hrubý odhad stavu nemovitosti v roce 2014, není možné považovat za spolehlivě stanovenou daň za rok 2015 takovou výši daně, která stav v roce 2014 zcela pomíjí. Zároveň z odůvodnění odmítnutí důkazního prostředku žalovaným nevyplývá snaha žalovaného stanovit daň skutečně spolehlivě v situaci, kdy je to žalovaný, resp. správce daně, kdo volí pomůcky pro stanovení daně. Žalovaný tak evidentně pominul skutečnost, že nejméně hrubá stavby nemovitosti stála již v roce 2014, a proto stanovení daně z příjmů žalobkyně nesplňuje shora uvedené podmínky stanovení daně podle pomůcek tak, jak jsou vymezeny v § 98 daňového řádu a v judikatuře správních soudů, a to nejméně podmínku spolehlivého stanovení daně.
56. Soud se s ohledem na tento závěr dále nezabýval námitkami žalobkyně ohledně financování výstavby domu, ani prokázání vybudování nemovitosti, neboť má za to, že na prvním místě je třeba určit, která část daně je prekludovaná, a teprve následně bude na místě zkoumat, kdo a jak se podílel na stavbě domu a jaký materiál a jakým způsobem byl obstarán. Z obsahu spisu totiž plyne, že řada žalobkyní prokazovaných nákladů souvisí právě s vybudováním hrubé stavby, a to např. dodávky stavebního materiálu (J. G., M. Y.,

MATSTAV Zlín). V dalším řízení proto bude na žalovaném, aby doplnil skutková zjištění ohledně stavu nemovitosti a nárůstu jmění žalobkyně v roce 2014 a aby se v rámci nárůstu jmění ve vztahu k nemovitosti žalobkyně zabýval pouze nárůstem jmění v roce 2015.

Retroaktivita § 38x ZDP

57. Otázkou retroaktivity § 38x ZDP se zabýval zdejší soud již v rozsudku č. j. 30 A 124/2018–39 ze dne 31. 1. 2019, jak uvedl v tehdejší rozsudku zdejší soud, žalobkyně namítala, „že žalovaný ji nebyl oprávněn vyzvat k prokázání původu majetku podle § 38x zákona o daních z příjmů za zdaňovací období předcházející nabytí účinnosti předmětné právní úpravy. Vydáním předmětné výzvy tak byl dle žalobkyně porušen zákaz retroaktivity.“ Soud nyní odkazuje pro stručnost na v citovaném rozsudku uvedenou argumentaci a pouze opakuje: „54. Právní úprava zavádějící do zákona o daních z příjmů proces prokazování původu majetku výzvou podle § 38x zákona o daních z příjmů je tvořena souborem procesních ustanovení, která dávají správci daně k dispozici nástroje, jimiž lze konfrontovat poplatníka z hlediska plnění jeho daňových povinností, u nichž neuplynula lhůta pro stanovení daně. Vydáním výzvy k prokázání původu majetku i za zdaňovací období časově předcházející účinnosti zákona č. 321/2016 Sb., nedochází k nepřipustné retroaktivitě, neboť nejsou žádným způsobem měněny hmotněprávní daňové povinnosti poplatníka, ale je toliko zaváděn nový procesní nástroj pro správce daně, jak účinněji kontrolovat plnění stávající povinnosti řádně přiznat a zaplatit daň z příjmů. Důkazní povinnost daňovému subjektu nepramení z § 38x odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale z obecného ustanovení § 92 odst. 3 ve spojení s § 20 odst. 2 daňového řádu. Mantinely této 10 30A 124/2018 důkazní povinnosti v projednávaném případě překročeny nebyly, ostatně ani žalobkyně v podané žalobě žádné konkrétní námitky v tomto směru neuplatnila. Námitku žalobkyně, že postup žalovaného byl v rozporu se zákazem retroaktivity, proto soud neshledal důvodnou.“
58. 55. Odkazuje-li žalobkyně na závěry vyplývající z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, je její argumentace nepřiléhavá. Ve věci posuzované Ústavním soudem byl posuzován běh lhůty pro stanovení daně. Jak již bylo zmíněno výše, v předmětném případě se zavedením procesního institutu prokazování původu majetku dle § 38x a násl. zákona o daních z příjmů hmotněprávní podmínky pro stanovení daně neměnily. Správce daně tak byl oprávněn předmětnou výzvou vyzvat žalobkyni k prokazování původu majetku i za zdaňovací období předcházející účinnosti zákona č. 321/2016 Sb. při respektování lhůty pro stanovení daně. Skutečnost, že výzva směřuje k prokazování původu majetku za období předcházející datu účinnosti předmětné novely, mohla být zohledněna při hodnocení důkazních prostředků. Jak uvádí důvodová zpráva, v takovém případě by se uplatnil princip slábnoucího důkazního břemena a byly by akceptovány i důkazy nižší kvality či slabší vypovídací hodnoty. To však nebyl případ žalobkyně, neboť ta v průběhu předmětného postupu žádné důkazy ani vysvětlení ohledně původu zjištěných příjmů žalovanému neposkytla.
59. 56. Soud proto neshledal, že by žalovaný v rámci postupu k prokázání původu příjmů zahájeného výzvou ze dne 22. 11. 2017 podle § 38x odst. 1 zákona o daních z příjmů po žalobkyni požadoval plnění důkazní povinnosti nad rámec § 92 odst. 3 daňového řádu. Námitky ohledně porušení zákazu retroaktivity tak nejsou důvodné.“
60. Soud nevidí v nynějším řízení žádný důvod odchýlit se od tohoto názoru, a to ani v souvislosti s argumentací žalobce využívající nálezu Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005 sp.

zn. IV. ÚS 29/05. Závěr Ústavního soudu, že „v daňovém řízení se vztahuje důkazní břemeno pouze k prokázání skutečností tvrzených (uvedených) daňovým subjektem v daňovém přiznání, resp. skutečností, jež je daňový subjekt povinen uvést v daňovém přiznání, tedy skutečností vázících se výlučně k daňové povinnosti subjektu.“ soud nijak nezpochybňuje, nicméně žalobce zjevně opomíjí konstatování Ústavního soudu, které uvedené citaci přímo předchází, a to, že daňový subjekt „stíhá v daňovém řízení daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání).“

61. V případě výzvy dle § 38x ZDP jde primárně o situaci, kdy správce daně na základě důvodných *pochybností* o oznámených nebo tvrzených příjmech a po *předběžném posouzení* vyzývá daňový subjekt k prokazování určitých skutečností. Důsledkem nevyhovění této výzvě je stanovení daně podle pomůcek ve zvláštním režimu. Výzva dle § 38x ZDP je tak obdobným institutem jako výzva k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 daňového řádu, která taktéž nachází svoje místo v situaci, kdy daňový subjekt nepodal řádné daňové tvrzení, a důsledkem nesplnění výzvy může být stanovení daně podle pomůcek. Samotná výzva k podání dodatečného daňového přiznání je přitom zcela standardním nástrojem správy daní, ačkoliv i v tomto případě je daňový subjekt vyzýván k rozšíření svého tvrzení o skutečnosti, které původně neuvedl. Zároveň, jak zdejší soud uvedl v předcházejícím řízení, nejsou žádným způsobem měněny hmotněprávní daňové povinnosti poplatníka a důkazní povinnost daňovému subjektu nepramení z § 38x odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale z obecného ustanovení § 92 odst. 3 ve spojení s § 20 odst. 2 daňového řádu.
62. Jinými slovy, stále se jedná o příjmy, o kterých má správce daně za to, že je byla žalobkyně povinna tvrdit a prokázat, ale neučinila tak. Správce daně proto neukládal žalobkyni povinnosti nad rámec jejího břemene tvrzení, ale pouze požadoval prokázání příjmů, které měly být uvedeny v daňovém tvrzení. V návaznosti na to je pouze na daňovém subjektu, zda vysvětlí, zda se jednalo o zdanitelné nebo nezdanitelné příjmy, případně jaký zaujme k výzvě správce daně postoj, což následně nalezne odraz v činnosti správce daně.
63. Soud má jednoznačně za to, že § 38x ZDP není v rozporu s nálezem Ústavního soudu ve věci sp. zn. IV. ÚS 29/05 a pouze na okraj připomíná, že právní úprava související s prokazováním příjmů byla přijata poté, co byl vydán citovaný náleze. Postup správce daně ve věci žalobkyně nepředstavoval rozšíření její důkazní povinnosti nad rámec jejího důkazního břemene, neboť bylo pouze její povinností, uloženou správcem daně, osvětlit skutečnosti související s unesením její povinnosti tvrzení.
64. Soud k otázce retroaktivity proto uzavírá, že ačkoliv se k této otázce Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 9 Afs 64/2019–52 ze dne 13. 6. 2019 výslovně nevyjádřil, nemá zdejší soud důvod na již dříve vyslovených závěrech cokoliv měnit a uvedenou žalobní námitku, stejně jako senát 30 A v předcházejícím řízení, nepovažuje za důvodnou.

V. Shrnutí a náklady řízení

65. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že napadené rozhodnutí je třeba zrušit pro nepřezkoumatelnost dle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s a pro nezákonnost dle § 78 odst. 1 s.ř.s. V dalším řízení žalovaný rozhodne vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

66. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl ve věci úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Žalobce byl v soudním řízení zastoupen daňovým poradcem a této osobě dle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování. Pro určení její výše se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Náklady řízení žalobce se sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3.000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů zástupce žalobce. Odměna zástupce činí dle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsání žaloby a replika žalobce) 3 x 3.100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 citované vyhlášky 3 x 300 Kč. Celkem je tedy žalovaný povinen žalobci na nákladech řízení nahradit částku 15.342 Kč včetně DPH.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 14. prosince 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová
předsedkyně senátu