



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **HOLCZR, s. r. o.**, IČO: 255 41 293
sídlem Světnov č. p. 65, 591 02 Světnov
zastoupený advokátem Mgr. Adamem Novotným,
sídlem Pařížská 67/11, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 6. 2018, č. j. 26103/18/5200-11431-706481

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí (dodatečné platební výměry) Finančního úřadu pro kraj Vysočina ze dne 4. 10. 2017, č. j. 1551060/17/2914-50522-

709906 a č. j. 1551189/17/2914-50522-709906, kterými byla podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), z moci úřední žalobci doměřena daň z příjmů právnických osob, a to jednak za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013 vyšší o částku 982 680 Kč a současně mu byla stanovena zákonná povinnost [podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu] uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. 196.536 Kč, jednak za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014 v částce 1 096 870 Kč a dle § 143 odst. 1 daňového řádu dodatečně zrušena daňová ztráta z příjmů právnických osob v částce 794 870 Kč a současně mu byla stanovena zákonná povinnost [podle § 251 odst. 1 písm. a) a písm. c) daňového řádu] uhradit penále ve výši 20% z částky doměřené daně, tj. 219 374 Kč a 1% z částky doměřené daňové ztráty, tj. 7 948 Kč, tedy celkem 227 322 Kč.

2. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí zcela ztotožnil s právním závěrem správce daně, který za hlavní důvod pro doměření daně v předmětných zdaňovacích obdobích označil výnosy dle § 18 odst. 1 ZDP vykázané žalobcem v nesprávné výši, kdy nastavené obchodní transakce mezi žalobcem a společností AGRI MP Ltd. (sídlem Arch. Makatiou III, 1070 Nicosia, Kypr), při kterém bylo zboží dodávané přímo nizozemské společnosti LELY Industries N. V. (sídlem Cornelis van der Lely 1 N1, 3147 PB Maassluis, Nizozemí), ovšem fakturováno kyperské společnosti v podstatně nižší částce. V průběhu daňové kontroly totiž správce daně zjistil, že žalobce vystavoval faktury za prodej zboží kyperské společnosti AGRI MP Ltd., kdy ale zboží bylo přepravováno a dodáváno vždy přímo nizozemské společnosti LELY Industries N. V. Tyto vydané faktury, vystavované na odběratele (kyperskou společnost AGRI MP Ltd.) byly žalobcem zaúčtovány do výnosu na účet „604“ – tržby, v roce 2013 ve výši 6 256 051,37 Kč (244 931,30 EUR) a v roce 2014 ve výši 7 271 814,33 Kč (264 917,66 EUR). Obchodní transakce probíhaly tak, že zboží bylo prostřednictvím smluvního přepravce, kterého zajistil daňový subjekt, dopraveno přímo do nizozemské společnosti LELY Industries N. V., zatímco faktury za toto zboží byly zaslány na kyperskou společnost AGRI MP Ltd. Kyperská společnost následně toto zboží přefakturovala společnosti LELY Industries N. V. za podstatně vyšší ceny. Společnost AGRI MP Ltd. v těchto obchodech měla fungovat dle sdělení žalobce jako prostředník, přičemž zboží nebylo fyzicky na území Kypru vůbec dodáno (jednalo se o tzv. „třístranný“ obchod). Správci daně vznikly pochybnosti o správném vykázaní výnosu při dodání zboží nizozemské společnosti, když místem dodání zboží bylo vždy Nizozemsko a toto bylo ovšem fakturováno kyperské společnosti, když v letech 2007 až 2012 a následně od roku 2015 bylo zboží vždy jak fakturováno tak dodáváno přímo nizozemské společnosti, a to bez „zprostředkovatelské“ kyperské společnosti AGRI MP Ltd. Správce daně měl konkrétně pochybnosti o tom, z jakého důvodu byla do obchodních transakcí žalobce s nizozemskou společností LELY Industries N. V. zapojena, a to pouze v kontrolovaných letech 2013 a 2014, kyperská společnost AGRI MP Ltd., jak se na transakcích podílela, kdo za společnost jednal a jaké plnila kyperská společnost funkce. Na základě daných pochybností zaslal správce daně žádost o výměnu informací na Kypr s požadavkem na sdělení informací o uskutečněných transakcích mezi společnostmi. Z odpovědi zahraničního správce z Kypru daně vyplynulo, že písemná dohoda nebyla mezi žalobcem a kyperskou společností uzavřena, zboží bylo nakládáno v Evropské unii, bankovní účet má kyperská společnost založen na Slovensku, disponentem je T. V. (jednatel žalobce) a ten je jediný oprávněn nakládat s tímto bankovním účtem.

3. Žalovaný i správce daně následně dospěli ke shodnému závěru, že ze strany žalobce nebyly tyto pochybnosti ohledně toho, jaký vliv a funkci plnila kyperská společnost v nastavených transakcích definovaných jako „třístranný“ obchod, když v předcházejících letech probíhaly obchody vždy „napřímo“ mezi žalobcem a nizozemskou společností, odstraněny, přičemž od roku zahájení daňové kontroly pokračovaly obchodní transakce opět napřímo mezi žalobcem a nizozemskou společností. Takové jednání žalobce bylo vyhodnoceno jako zneužití práva, a proto v důsledku kontrolního zjištění s dopadem na základ daně správce daně zvýšil žalobci základ daně v roce 2013 o částku 5 172 698 Kč a v roce 2014 o částku 6 568 240 Kč, s čímž se žalovaný zcela ztotožnil a odvolací námitky žalobce shledal nedůvodnými.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje, aby krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil.
5. Žalobce v podané žalobě polemizuje s výše rekapitulovanými právními závěry žalovaného i správce daně, neboť má za to, že za zdaňovací období roku 2013 a 2014 byly řádně zdaněny všechny výnosy žalobce vyplývající z obchodování s kyperským odběratelem, při kterém bylo zboží dodáváno přímo koncovému nizozemskému odběrateli, ovšem fakturováno kyperskému odběrateli. Žalobce proto nesouhlasí s právním názorem žalovaného a správce daně, že se jednalo o zneužití práva, naopak obchodování mezi ním, kyperským odběratelem a koncovým nizozemským odběratelem považuje za formu trojstranného obchodu. Žalobce je proto toho názoru, že žalovaný a správce daně nesprávně právně posoudili danou věc, jelikož jejich rozhodnutí jsou založena pouze na pochybnostech správce daně, ačkoliv k doměření daně bylo zjevně aplikováno ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, týkající se tzv. převodních cen. V daňové kontrole, odůvodnění dodatečných platebních výměrů a žalobou napadeného rozhodnutí bylo toto ustanovení pominuto, správce daně neprokázal, že cena sporné transakce byla sjednána mezi propojenými osobami, neprokázal výši tzv. obvyklých - referenčních cen, když tyto skutečnosti ani nezjišťoval. Žalobce má za to, že dostatečně vysvětlil rozdílnost cen zboží a zapojení kyperského odběratele do obchodování, když to byl evidentně nizozemský odběratel a nikoli žalobce, kdo sledoval daňové zvýhodnění zapojením kyperského odběratele do obchodování.
6. Současně žalobce namítá, že žalovaný a správce daně neunesli důkazní břemeno, resp. jej přenesli na žalobce, neboť podle platné judikatury břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese v případě aplikace § 23 odst. 7 ZDP správce daně (nikoli daňový subjekt), který neprokázal, že převodní cena byla sjednána mezi spojenými osobami, ani že se převodní cena lišila od ceny referenční, a tj. důkazní břemeno nemohlo být ve smyslu platné judikatury na žalobce přeneseno. Nadto žalobce namítá, že žalovaný, resp. správce daně důkazní břemeno neunesli ani v případě, že by podle § 23 odst. 7 ZDP nebyl povinen postupovat, neboť závěry, že se žalobce účastnil obchodování způsobem vyhodnoceným jako zneužití práva za účelem snížení daňového základu, jsou pouhou účelovou a nepodloženou konstrukcí správce daně.
7. V této souvislosti žalobce namítá procesní pochybení správce daně, jelikož správce daně ve výzvě adresované žalobci k prokázání skutečností ze dne 27. 2. 2017, č. j. 297599/17/2914-60562-708864, neuvedl odkaz na § 23 odst. 7 ZDP, ani údaj, že by mělo jít o transakce mezi

propojenými osobami, údaj o stanovené referenční ceně, důvod aplikace § 23 odst. 7 ZDP, a ani nepoučil žalobce o tom, jakým způsobem může výzvu splnit, a proto je tato výzva neúčinná (s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 Afs 55/2013-37, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). Další procesní pochybení žalobce spatřuje v nezákonném provedení důkazů ze strany správce daně a takto získané důkazy neměly být v řízení vůbec použity. Konkrétně žalobce namítá, že údaje o disponentech účtů kyperského odběratele na Slovensku získal správce daně od mezinárodně dožádaného správce daně v rozporu s § 57 odst. 3 daňového řádu (viz rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 20. 7. 2016, č. j. 8 Af 19/2016-38). Důkazní prostředky od mezinárodně dožádaného nizozemského správce daně byly nezákonně získány proto, že ačkoli správce daně žádal explicitně pouze o doklady, které koncový nizozemský odběratel získal od kyperského odběratele, poskytl mu nizozemský správce daně doklady v širším rozsahu (zejména e-mailovou korespondenci žalobce a koncového nizozemského odběratele). Nadto žalobce namítá, že v obou případech mezinárodního dožádání nebyla splněna podmínka, aby správce daně nejprve vyčerpал vlastní zdroje informací.

8. V neposlední řadě žalobce nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí i dodatečných platebních výměrů) spatřuje rovněž v jejich nepřezkoumatelnosti, neboť uvedený právní názor je založen na nedostatečně zjištěném skutkovém stavu, když správce daně odmítl provést žalobcem navrhované důkazy (výpověď Mgr. T- V., výsledovku kyperského odběratele za rok 2013, e-mailová korespondence o založení kyperského odběratele, opakované mezinárodní dožádání kyperského správce daně za účelem převedení finančních prostředků na účet kyperského odběratele, jejich řádného zaúčtování a zdanění).

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě neshledává žalobní námitky za důvodné a setrvává na svém stanovisku, že postup i rozhodnutí správce daně byly zcela v souladu se zákonem, přičemž jimi vydaná rozhodnutí jsou zcela přezkoumatelná. Pokud jde o námitku nedostatečně zjištěného skutkového stavu, žalovaný zdůrazňuje, že z obsahu spisu jednoznačně vyplývá, že správce daně shromáždil dostatek důkazů a skutkových zjištění o způsobu obchodování se zbožím mezi žalobcem, kyperským odběratelem a koncovým nizozemským odběratelem, která tvoří ucelený a logický řetězec vzájemně se doplňujících skutkových zjištění. Za nesprávný považuje rovněž závěr žalobce, že v posuzovaném případě mělo být na jeho situaci aplikováno ustanovení § 23 odst. 7 ZDP o převodních cenách. Ze zprávy o daňové kontrole, jakož i z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je zjevné, že důvodem pro zdanění výnosů z obchodovaného zboží ve výši rozdílu cen, za které bylo zboží prodáváno žalobcem kyperskému odběrateli a následně kyperským odběratelem koncovému nizozemskému odběrateli, byl nikoliv závěr o tom, že zboží bylo prodáno mezi spojenými osobami za ceny odlišné (nižší) od cen obvyklých mezi nespojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP, ale závěr o záměrném vytvoření modelu obchodování se zbožím v takové struktuře a způsobem, jehož jediným důvodem bylo získání daňového zvýhodnění pro žalobce, čímž došlo ke zneužití práva, kdy byla prokázána jak jeho subjektivní, tak objektivní stránka. Vzhledem k tomu nebyl ani důvod v žalobou napadeném rozhodnutí citovat § 23 odst. 7 ZDP, či jakkoli se věnovat, zjišťovat či prokazovat otázku propojenosti osob či výše referenčních cen. Z toho důvodu je

nesprávnou i námitka, že bylo nezákonně správcem daně přeneseno důkazní břemeno na žalobce, které má při aplikaci § 23 odst. 7 ZDP nést správce daně.

10. Tvrzení žalobce, že dostatečně vysvětlil rozdílnost cen zboží a zapojení kyperského odběratele do obchodování pak neodpovídá skutečnosti, neboť se v odpovědích na výzvy správce daně omezil pouze na obecná tvrzení, že kyperský odběratel byl do obchodování zapojen z popudu koncového nizozemského odběratele, která ovšem nikterak neprokázal, čemuž nadto odporují zjištění správce daně o vývoji obchodování v jednotlivých zdaňovacích obdobích, před i po nich, i tomu, kdo fakticky profitoval z jeho zařazení do obchodování. Tvrzení, že daňové zvýhodnění sledoval nizozemský odběratel, pak rovněž neodpovídají skutkovým zjištěním správce daně, který naopak zjistil, že to byl žalobce, který profitoval ze zařazení kyperského odběratele do obchodování, kdy si vykazováním výnosů z prodeje zboží kyperskému odběrateli za snížené ceny snížil svůj základ daně, a dále kdy zakladatelem a disponentem účtů kyperského odběratele, na které byla cena zboží hrazena, byl jednatel žalobce, který finanční prostředky z účtů kyperského odběratele ve značné části převedl na svůj soukromý účet či je vybral v hotovosti. V této souvislosti žalovaný rovněž odmítá argumentaci žalobce, že správce daně neunesl důkazní břemeno ani ve vztahu k jím tvrzenému zneužití práva ze strany žalobce, přičemž opakuje, že správce daně svůj závěr o zneužití práva ze strany žalobce nezaložil na spekulacích či pochybnostech, ale na dostatečném množství shromážděných důkazů a skutkových zjištění o způsobu obchodování se zbožím v popsaném obchodním modelu, která vyhodnotil jak samostatně, tak ve vzájemné souvislosti. Naopak to byl žalobce, kdo neunesl důkazní břemeno. Na uvedeném postupu tak žalovaný nespatřuje nic nezákonného, proto je námitka o nezákonném přenesení důkazního břemene nedůvodná.
11. Pokud jde o žalobcem namítaná procesní pochybení, ani tyto námitky žalobce nepovažuje za důvodné, neboť jednak předmětná výzva splňovala všechny náležitosti, správce daně v ní řádně a srozumitelně žalobce poučil o tom, jaké pochybnosti má a co má žalobce učinit za účelem jejich vyvrácení, jednak důkazní prostředky z mezinárodního dožádání byly získány a použity v souladu se zákonem, když správce daně požadoval po nizozemském správci daně zaslání veškerých písemností, dokladů a listin ve věci obchodní spolupráce žalobce s koncovým nizozemským odběratelem, v jehož rámci získal i jejich emailovou obchodní korespondenci, slovenský správce daně získal údaje o disponentu účtů kyperského odběratele na Slovensku v souladu se slovenskou právní úpravou, tyto však nebyly jeho jedinými zjištěními, z nichž správce daně při doměření daně žalobci vycházel, a vzhledem k tomu, že žalobce se v rámci odpovědi správci daně soustředil pouze na předkládání obecných listin a uváděla obecná tvrzení, nezbylo správci daně, než využít k získání informací o systému a způsobu obchodování v obchodním modelu, jehož se účastnila, mezinárodní dožádání. Nadto žalovaný nezaložil závěr o zneužití práva ze strany žalobce pouze na informaci, že disponentem účtů kyperského odběratele na Slovensku byl jednatel žalobce, ale na všech shromážděných důkazních prostředcích a skutkových zjištěných posouzených samostatně i ve vzájemné souvislosti, tj. i na údajích o tom, že výpisy z předmětných účtů byly zasílány na adresu sídla žalobce, a že finanční prostředky z těchto účtů ve značné části byly převedeny na soukromý účet jednatele žalobce či je tento vybral v hotovosti.
12. V replice k vyjádření žalovaného žalobce setrvává na své žalobní argumentaci, přičemž i z obsahu vyjádření žalovaného je zřejmé, že mezi účastníky řízení zůstává spornou otázka ohledně aplikace § 23 odst. 7 ZDP na nyní projednávaný případ. Žalobce je tak i nadále

přesvědčen, že správce daně byl s ohledem na předvídatelnost, právní jistotu a legitimní očekávání žalobce povinen aplikovat § 23 odst. 7 ZDP, což ovšem zcela svévolně pominul.

IV. Ústní jednání konané dne 11. 2. 2020

13. Žalobce setrval na své argumentaci, předestřené v žalobě. Stejně tak žalovaný odkázal na obsah svého vyjádření k žalobě. Nadto k replice žalobce vyjádřil žalovaný nesouhlasný názor, že měl být v daném případě aplikován § 23 odst. 7 ZDP, neboť i kdyby tomu tak bylo, s ohledem na existenci Smlouvy mezi Českou republikou a Kyprskou republikou o zamezení dvojímu zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmu, vyhlášené pod č. 120/2009 Sb. m. s., jejíž čl. 9 má aplikační přednost.

V. Posouzení věci soudem

14. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
15. Krajský soud se předně zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35). Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný).
16. Žalobce namítanou nepřezkoumatelnost spatřuje zejména v tom, že rozhodnutí žalovaného i správce daně není dostatečně odůvodněno, zejména že se nikterak nevypořádali s jeho námitkou ohledně aplikace § 23 odst. 7 ZDP, resp. s jím navrženými důkazními prostředky. S touto námitkou se ovšem krajský soud neztotožňuje, neboť k tomu, aby rozhodnutí správního orgánu bylo považováno za přezkoumatelné, je mimo jiné nezbytné, aby z odůvodnění správního rozhodnutí jednoznačně vyplývalo, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval, neopomenul žádné účastníkovy námitky a přihlédl i k námitkám strany druhé. Stejně tak z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, přičemž takto formulované právní závěry musí být srozumitelné, vnitřně bezrozporné a nacházející oporu právě ve skutkových zjištěních a provedených důkazech. V opačném případě by se jednalo skutečně o rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky vylučující libovůli v rozhodovací činnosti správního orgánu. O takový případ se však u žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného, ani u rozhodnutí správce daně nejedná. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je totiž jednoznačně zřejmé a seznatelné, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že námitky žalobce uplatněné v odvolání jsou nedůvodné a rozhodnutí správce daně správné. Na rozdíl od žalobce je tak krajský soud toho názoru, že se žalovaný dostatečně a srozumitelně vypořádal se všemi jím

uplatněnými námitkami, resp. jím navrženými důkazními prostředky a to v míře odpovídající jejich relevanci pro podstatu projednávané věci, a není tak zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti. Totéž lze konstatovat i ve vztahu k rozhodnutí správce daně, na jehož odůvodnění ostatně žalovaný často odkazoval, neboť i správce daně zde důkladně a podrobně vymezil, proč neshledal naplnění podmínek pro aplikaci § 23 odst. 7 ZDP a tedy proč nebylo nutné se zabývat všemi konkrétními aspekty s tím souvisejícími. Krajskému soudu jsou nosné důvody, na nichž tato rozhodnutí stojí, zcela jasně patrné. Totéž lze ostatně konstatovat i ve vztahu k žalobci, neboť jím předestřená argumentace v žalobě představuje toliko věcnou polemiku s těmito důvody. Ve skutečnosti, že žalovaný námitkám a argumentaci žalobce nepřisvědčil, nelze spatřovat nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

17. Podstatu nyní projednávané věci tvoří nesouhlasná polemika žalobce se závěry žalovaného (a správce daně) ohledně hodnocení jednání žalobce jako tzv. zneužití práva, kdy žalobce při uplatnění výnosů z prodeje zboží v základu daně podle § 18 odst. 1 ZDP vykázal v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období snížené ceny, za jaké je prodával kyperskému odběrateli, když zboží přímo dodával koncovému nizozemskému odběrateli. Žalobce především namítá, že pochybnosti správce daně dostatečně vyvrátil a tedy unesl důkazní břemeno, které bylo nadto na něho přeneseno zcela nesprávně, neboť na jeho případ měl být aplikován § 23 odst. 7 ZDP, což ovšem správce daně i žalovaný zcela svévolně pominuli.
18. S ohledem na žalobcem použité argumentační schéma se krajský soud předně zabýval otázkou, zda žalovaný a správce daně pochybili, pokud na daný případ neaplikovali § 23 odst. 7 ZDP, neboť od toho žalobce odvíjí svou další argumentaci stran pochybení žalovaného i správce daně, včetně pochybení procesního charakteru při přenosu důkazního břemene. Jak totiž vyplývá z judikatury správních soudů, v daňovém řízení obecně platí zásada, že *„daňový subjekt má jednak povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní).“* (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62; ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; či ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52), tedy že je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. V některých případech však toto obecné pravidlo neplatí a břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese naopak správce daně. Tak je tomu právě v případě aplikace § 23 odst. 7 věta první ZDP, dle něhož správce daně může úpravu základu daně provést teprve tehdy, jsou-li zákonné podmínky pro takový postup, tehdy *„liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl...“*. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud kupříkladu v rozsudku ze dne 23. 3. 2013, č. j. 1 Afs 101/2012-31, *„v první řadě tedy musí být prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, tedy že jde o osoby spojené ekonomicky, personálně nebo jiným způsobem funkčně ekvivalentním spojením ekonomickému či personálnímu.“* V případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení, *„je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami od cen, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to tedy, že aby mohl správce daně provést srovnání, musí zjistit jednak cenu sjednanou mezi spojenými osobami a jednak cenu obvyklou (srovnanou s průměrem cen,*

tzv. cenu referenční), za kterou se srovnatelnou komoditou obchodují osoby nezávislé.“ (obdobně srov. žalobcem citované rozsudky ze dne 13. 3. 2013, č. j. 1 Afs 99/2012-52 či ze dne 25. 4. 2018, č. j. 3 Afs 105/2017-22). V citované judikatuře pak bylo daňovým orgánům vytýkáno, že neunesly břemeno důkazní ve vztahu k prokázání existence odlišných cen, zejména že dostatečně neprovedly srovnání ceny sjednané a ceny obvyklé. Naopak otázka existence spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP nebyla v těchto případech nikterak spornou.

19. Tímto se však dle krajského soudu citovaná judikatura odlišuje od nyní projednávané věci a stává se tak pro její posouzení nerelevantní. Jak totiž vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, jakož i z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, správce daně i žalovaný svůj postup v podobě dodatečného doměření daně, resp. úpravy daňové ztráty žalobce z důvodu zdanění výnosů z obchodovaného zboží ve výši rozdílu cen, za které bylo zboží prodáváno žalobcem kyperskému odběrateli a následně kyperským odběratelem koncovému nizozemskému odběrateli, založili na právním závěru, že se žalobce záměrným vytvořením modelu obchodování se zbožím v takové struktuře a způsobem, jehož jediným důvodem bylo získání daňového zvýhodnění pro žalobce dopustil zneužití práva při aplikaci § 18 odst. 1 ZDP, kdy byla prokázána jak jeho subjektivní, tak objektivní stránka. Správce daně ani žalovaný tedy nepřistoupili ke zdanění výnosů proto, že zboží bylo prodáno mezi spojenými osobami za ceny odlišné (nižší) od cen obvyklých mezi nespojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Krajský soud se tak ztotožňuje s názorem žalovaného, že tato žalobní argumentace i dílčí námitky na ní vystavěné, zejména tedy namítané nezákonné přenesení důkazního břemene na žalobce či nedostatečná skutková zjištění vážící se nicméně k aplikaci § 23 odst. 7 ZDP, nejsou důvodné. Ostatně sám žalobce je prezentuje až v samotné žalobě, ačkoliv již ze Zprávy o daňové kontrole mu musela být zřejmá podstata dané věci. Uvedený právní závěr není dle krajského soudu ani v rozporu s judikaturou, týkající se použití obecného principu zákazu zneužití práva, které *„přichází v úvahu jen tehdy, pokud není aplikovatelné některé konkrétní zákonné ustanovení, jako např. dissimulace podle § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Institut dissimulace a obecnou zásadu zákazu zneužití práva nelze v daňovém řízení směřovat.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2010, č. j. 1 Afs 11/2010-94).
20. Jak ostatně k otázce zneužití práva ve vztahu k aplikaci § 18 odst. 1 ZDP konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007-108, *„[j]estliže tedy ustanovení § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů stanoví, že předmětem daně z příjmů právnických osob jsou příjmy z veškeré jejich činnosti a z nakládání s veškerým jejich majetkem, má tím na mysli takovou činnost a takové nakládání s majetkem, které sleduje racionální účel, které tedy není samoúčelné, resp. jehož jediným smyslem není právě snížení daňové povinnosti cestou obcházení daňových zákonů. Je tedy třeba pečlivě rozlišovat situaci, kdy daňový subjekt volí z různých do úvahy přicházejících alternativ, které mají svůj samostatný smysl, tu, která je pro něho daňově nejvýhodnější, což je legitimní, právem aprobovaný postup, od situace, kdy právě jediným smyslem dané činnosti či transakce je získání nelegitimního daňového zvýhodnění. Ve druhém případě se jedná (...) o chování zákonem jen zdánlivě dovolené, která má však ve skutečnosti povahu chování protiprávního, a může za určitých okolností nabýt povahy zneužití veřejného subjektivního práva daňového subjektu, jemuž soudy ve správním soudnictví nemohou poskytovat ochranu.“* (obdobně srov. rozsudek ze dne 5. 4. 2018, č. j. 1 Afs 456/2017-39).

21. Jak vyplývá z judikatury správních soudů (vycházející i z judikatury Soudního dvore Evropské unie), zákaz zneužití práva je ve své podstatě nepsaným obecným principem právním, který se normativně projevuje rovněž v právu veřejném. Základ zneužití práva v daňové judikatuře položil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004-48, dle něhož *„[z]neužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (...) Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.“* K posouzení otázky existence zneužití práva v daném případě judikatura správních soudů využívá dvoustupňový test, vymezený v rozhodnutí SD EU ze dne 14. 12. 2000, *Emsland-Stärke*, C-110/99 (byť ve vztahu k nepřímým daním). Podle tohoto testu nastává zneužití práva, existuje-li současně objektivní a subjektivní prvek zneužití práva. Objektivní prvek spočívá v tom, že navzdory formálnímu splnění podmínek daných komunitárním právem nebyl naplněn účel dané právní úpravy; subjektivní prvek spočívá v existenci záměru získat výhodu plynoucí z komunitárních norem umělým vytvořením podmínek pro její dosažení.
22. Jakkoliv není zákaz zneužití práva výslovně upraven v tuzemských právních předpisech, jde o právní princip, který plní funkci „záchranné brzdy“ pro případ, že právní pravidla by při svém doslovném uplatnění v konkrétním případě vedla k rozporu s materiální spravedlností, neboť by byla využita v rozporu se smyslem a účelem dané právní úpravy. Obdobnými principy jsou např. zákaz jednat v rozporu s dobrými mravy, ochrana dobré víry, ochrana poctivého obchodního styku, či zákaz obcházení zákona. V této souvislosti lze poukázat na usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 8. 2008, sp. zn. II. ÚS 2714/07 (dostupné na <http://nalus.usoud.cz>), podle kterého *„ačkoliv finanční právo (zde konkrétně zákon o daních z příjmů a zákon o správě daní a poplatků) institut zneužití práva explicitně nevymezuje, neznamena to, že by v této oblasti ke zneužívání práva či jeho obcházení docházet nemohlo, resp. že by chování, jež vykazuje znaky zneužití práva, nemohlo být za takové označeno, a z toho vyvozovány adekvátní právní důsledky. V tomto duchu k problému také soudní praxe přistupuje.“*
23. V citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 107/2004-48 Nejvyšší správní soud aplikoval zákaz zneužití práva na přímé daně, v němž konstatoval, že *„při existenci několika interpretačních alternativ tedy takové chování, které není v souladu s požadavkem rozumného uspořádání společenských vztahů, je chováním protiprávním; takové chování může mít zároveň povahu zneužití subjektivního práva (...) právo musí předkládat svým adresátům racionální vzorce chování, tedy takové vzorce, které slouží k rozumnému uspořádání společenských vztahů. To je příkaz nejen pro zákonodárce, ale i pro adresáty právních norem a orgány, které tyto právní normy autoritativně interpretují a aplikují; smyslu práva jako takového odpovídá pouze takový výklad textu právního předpisu, který takové uspořádání vztahů ve společnosti respektuje. Výklad, který by – při existenci několika různých interpretačních alternativ - racionalitu uspořádání společnosti pomíjel, nelze považovat za správný a závěr, k němuž dospívá, potom důsledně vzato nelze považovat ani za existující právo, a to z toho důvodu, že se přičí základnímu smyslu práva. Ostatně odedávna platí, že znát zákony neznamena znát jenom jejich text, ale především pochopit jejich smysl a působení; obdobné platí*

o právu samém. Tímto prizmatem Nejvyšší správní soud poblíží též na ta ustanovení zákona o daních z příjmů, jež vymezují daňově relevantní příjmy a výdaje daňového subjektu“.

24. S ohledem na výše uvedené se krajský soud v nyní projednávané věci soustředil na posouzení otázky, zda tedy lze jednání žalobce hodnotit jako zneužití práva, přičemž dospěl ke shodnému závěru, jaký učinili žalovaný a správce daně. Jak již bylo rekapitulováno výše, správce daně konstatoval, že žalobcem nebylo v průběhu daňové kontroly reálně prokázáno, resp. nebyl předložen ekonomický účel a racionálně zdůvodnitelný smysl, z jakého důvodu v roce 2013 a 2014 vstoupila do nastavených obchodních transakcí s dlouholetým nizozemským odběratelem LELY Industries N.V. kyperská společnost AGRI MP Ltd. a zboží fyzicky dodávané nizozemské společnosti bylo fakturováno přes kyperskou společnost. Krajský soud má za to, že jednotlivé úkony žalobce byly správcem daně i žalovaným správně zhodnoceny jako zneužití práva, neboť transakce nebyly provedeny za ekonomickým účelem, ale za účelem získání výhody, tj. daňového zvýhodnění. Zneužití práva, které lze spatřovat v situacích, kdy personálně (nebo i majetkově) propojené subjekty vytváří struktury, které neodpovídají rozumnému ekonomickému modelu fungování obdobných subjektu, a jejichž jediným cílem je získání daňových zvýhodnění, bylo hlavním cílem celé obchodní transakce a neexistoval ekonomický důvod pro tuto činnost, tj. zapojení kyperské společnosti do nastaveného a fungujícího obchodního vztahu, či byl tento důvod natolik marginální, že lze od něj při zkoumání hospodářského smyslu uvedené transakce zcela odhlédnout. Žalovaným i správcem daně tak bylo v dostatečné míře prokázáno jak naplnění objektivního kritéria, spočívajícím v sice z formálně právního hlediska se zákonem souladném, nicméně zcela nestandardním krátkodobém zapojení kyperské společnosti do již dlouhodobě trvajícího obchodního vztahu mezi žalobcem a nizozemským odběratelem bez racionálního důvodu, tak subjektivního kritéria, kdy bylo prokázáno personální propojení žalobce a kyperské společnosti a účel vytvoření tohoto obchodního modelu spočívajícím v získání daňového zvýhodnění žalobce. Pokud žalobce namítá, že úmyslem všech zúčastněných subjektů bylo realizovat tzv. „třístranný obchod“, krajský soud je toho názoru, že skutečným účelem zapojení kyperské společnosti do něj bylo snížení daňových příjmů a tím ke snížení základu daně žalobce, neboť jinou hospodářskou činnost (než fakturace zboží) kyperská společnost v daném obchodním vztahu nevyvíjela, jelikož zboží bylo žalobcem přímo dodáváno nizozemskému odběrateli. Takové chování (ve smyslu výše citované judikatury) neodpovídá principu rozumného uspořádání vztahů a zcela nedůvodně přineslo daňovému subjektu (žalobci) prospěch na úkor ostatních tím, že zkrátil stát o daňové příjmy jejich odlivem do jurisdikce s nižším daňovým zatížením (Kypr).
25. Krajský soud za nedůvodnou považuje i námitku žalobce zpochybňující unesení důkazního břemene ze strany správce daně, resp. jeho nezákonné přenesení na žalobce. K tomu krajský soud předně považuje za nezbytné zdůraznit, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat *„všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“*. Podle odst. 4 téhož ustanovení pak platí, že *„pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“*. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje *„skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“*. Otázkou

rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval i Nejvyšší správní soud, založené na základním postulátu, že „*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)*.“ (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62; ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; či ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52). Nejvyšší správní soud z výše citovaných ustanovení daňového řádu (a předtím i ze zákona o správě daní a poplatků) dovedl povinnost daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. V posuzovaném případě žalobce jako výnosy z prodeje zboží v základu daně podle § 18 odst. 1 ZDP vykázal v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období snížené ceny, za jaké je prodával kyperskému odběrateli, když zboží přímo dodávala koncovému nizozemskému odběrateli. Správce daně na základě zjištění, že cena za zboží byla fakturována jiné osobě, než které bylo zboží dodáváno, že kyperský odběratel obratem zboží prodával koncovému nizozemskému odběrateli za ceny násobně vyšší, že v předchozích i následujících zdaňovacích obdobích žalobce obchodoval přímo s koncovým nizozemským odběratelem, a na základě zjištění o pohybech finančních prostředků z prodeje zboží, pojal pochybnosti o tom, zda žalobce zahrnul do základu daně všechny výnosy, které mu z obchodování v tomto obchodním modelu vznikly. Tento postup je zcela v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, dle něhož může správce daně vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí daňové tvrzení nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. V tomto ohledu je to ovšem správce daně, koho tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti jím vznesených pochybností. Správce daně je tak povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí důkazy ohledně tvrzení daňového subjektu jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval.

26. V nyní projednávaném případě krajský soud po přezkoumání dosavadního průběhu řízení dospěl k závěru, že správce daně zcela v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu žalobce seznámil (viz výzva k prokázání skutečností ze dne 27. 2. 2017) s důvodnými pochybnostmi o tom, zda žalobce zahrnul do základu daně všechny výnosy, které mu z obchodování v tomto obchodním modelu vznikly. Pokud žalobce v této souvislosti namítá neúčinnost předmětné výzvy k prokázání skutečností ze dne 27. 2. 2017, krajský soud má za to, že správce daně v ní dostatečně a srozumitelně konkretizoval, jaké pochybnosti o žalobcem tvrzených skutečnostech mu vznikly a nasměřoval tedy žalobce k tomu, co musí ještě prokázat, aby tyto pochybnosti vyvrátil, čímž lze jeho postup aprobovat jako souladný se závěry vyplývajícími s žalobcem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 55/2013-37. Jak ostatně rovněž vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, „*není povinností správce daně za daňový subjekt dohledávat důkazy. Ani ze zásady spolupráce nelze dovodit požadavek krajského soudu na to, aby správce daně vedl žalobce přímějším způsobem k prokázání požadovaných skutečností. Žalobci byl poskytnut široký prostor k prokázání relevantních tvrzení, tím byla naplněna jeho procesní práva, zásada spolupráce však neznamená povinnost správce daně nabrazovat vlastní činnost daňového*

subjektu.“ (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 5/2005-58, či ze dne 22. 1. 2015, č. j. 9 Afs 129/2013-76).

27. Uvedeným postupem tedy správce daně ve smyslu výše uvedených judikатурních závěrů přenesl na žalobce důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu ve věci prokázání jím tvrzených skutečností, přičemž krajský soud se ztotožňuje s právním závěrem žalovaného (i správce daně), že žalobce toto důkazní břemeno neunesl a tedy nevyvrátil pochybnosti správce daně, neboť žalobce v reakci na výzvu předkládal pouze obecné dokumenty (výsledovka kyperské společnosti za rok 2013) a omezil se pouze na obecná tvrzení (že příjmy z prodeje zboží koncovému nizozemskému odběrateli byly příjmy kyperského odběratele, který mu zboží prodával, že kyperský odběratel byl do obchodování zapojen na popud koncového nizozemského odběratele), které nijak nedoložil, když ze zjištění správce daně vyplynulo, že žalobce s kyperským odběratelem neuzavíral žádné smlouvy a z obchodování v daném modelu profitoval žalobce, případně jednatel žalobce.
28. V neposlední řadě se krajský soud ani neztotožňuje s námitkou žalobce, v níž zpochybňuje dostatečnou míru skutkových zjištění, na nichž správce daně a žalovaný vystavěli své právní závěry. Obdobně, jak již konstatoval žalovaný, i krajský soud má totiž za to, že z obsahu správního spisu jednoznačně vyplývá, že správce daně shromáždil dostatek důkazů a skutkových zjištění o způsobu obchodování se zbožím mezi žalobcem, kyperským odběratelem a koncovým nizozemským odběratelem (např. prodej a následný přeprodej zboží, jeho přeprava, fakturace kyperskému odběrateli, fakturace a okolnosti stanovení cen koncovému nizozemskému odběrateli, zjištění z mezinárodních dožádání, pohyby finančních prostředků uhrazených kyperskému odběrateli za zboží, a dispozice s nimi, z nichž měl finanční prospěch žalobce, porovnání způsobu obchodování se zbožím v předmětných zdaňovacích obdobích, před nimi a po nich), na nichž lze dospět k závěru k závěru, že pro obchodování se zbožím přes kyperského odběratele v předmětných zdaňovacích obdobích nebyl žádný ekonomický ani logický důvod, a že toto bylo činěno pouze za účelem daňového zvýhodnění žalobce a snížení daňové povinnosti žalobce, když skutečné tržby - výnosy žalobce byly takto uměle poníženy a převedeny do jurisdikce s nižším daňovým zatížením (na Kypr), tj. v posuzovaném případě došlo ke zneužití práva. Pokud jde o související námitky žalobce zpochybňující zákonnost postupu správce daně v rámci dokazování, kdy na straně jedné zpochybňuje zákonnost a použitelnost poznatků získaných z důkazních prostředků v podobě dožádání zahraničních správců daně, a na straně druhé namítá nesprávný postup spočívající v neprovedení jím navržených důkazů, ani tyto námitky (které nadto žalobce ve shodném podobě uplatnil již v odvolacím řízení) nepovažuje krajský soud za důvodné, přičemž se zcela ztotožňuje se způsobem, jakým je žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vypořádal, a proto na něj pro stručnost odkazuje (viz body 48 až 59).

VI. Závěr a náklady řízení

29. Na základě výše uvedeného krajský soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
30. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 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 ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo

na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročez mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku 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 11. února 2020

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu