



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., ve věci

žalobce: **Ing. L. A.**  
zastoupený daňovým poradcem DPE servis, a. s.,  
sídlem Křemencova 178/10, 110 00 Praha 1,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2021, č. j. 10909/21/5200-10422-711473,

**takto:**

- I. V řízení se pokračuje.
- II. Žaloba se zamítá.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

**Odůvodnění:**

**I.**

1. Finanční úřad pro Pardubický kraj (dále též „správce daně“ nebo „prvostupňový správce daně“) dne 11. 4. 2017 zahájil u žalobce protokolem o ústním jednání č. j. 741241/17/2808-

Shodu s prvopisem potvrzuje

60561-607216 daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob (dále též „DPFO“) za zdaňovací období roku 2014. Předmětem podnikatelské činnosti žalobce v roce 2014 byl prodej hudebních nástrojů (především kytar, ozvučovací techniky a příslušenství), ozvučení a osvětlení hudebních produkcí, zprostředkování pojistných a finančních produktů.

2. Žalobce v předmětném zdaňovacím období vzhledem k celkovému snížení skladových zásob vykazoval neúměrně nízké příjmy z prodeje zboží. Ve zdaňovacím období roku 2014 žalobce při snížení skladových zásob o 501.240,- Kč dle daňové evidence vykázal příjmy za prodej zboží pouze ve výši 215.666,79 Kč.
3. Správce daně dne 27. 3. 2018 vydal výzvu k prokázání skutečností č. j. 537458/18/2808-60561-609516, kterou žalobce vyzval, aby předložil nabývací doklady k nakoupenému zboží, které eviduje jako zásoby, a aby prokázal a doložil důkazními prostředky nepoměr mezi zápornou obchodní přírážkou (- 60,36 %) zjištěnou správcem daně a mezi obchodní přírážkou srovnatelných subjektů ve výši 30 %, a tím prokázal, že tržby z prodeje zboží byly vykázány ve správné výši.
4. Dne 28. 5. 2018 žalobce reagoval na výše uvedenou výzvu správce daně a uvedl: „*Všechny doklady, které jsem měl k dispozici, jsem již předložil.*“
5. Dne 20. 8. 2019 správce daně seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění č. j. 1499977/19/2808-60561-609516. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce neprokázal svá tvrzení a neodstranil tak jeho pochybnosti stran výše příjmů, a tím byly splněny podmínky ke stanovení daně podle pomůcek.
6. Dne 23. 1. 2020 správce daně projednal se žalobcem zprávu o daňové kontrole č. j. 1767158/19/2808-60561-609516 (dále též „zpráva“) a dne 27. 1. 2020 vydal dodatečný platební výměr na DPFO za zdaňovací období roku 2014.
7. Žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru podal dne 4. 3. 2020 odvolání. Žalovaný po přezkoumání spisového materiálu uložil správci daně doplnit řízení o údaje, na základě kterých správce daně stanovil průměrnou obchodní přírážku. Se zjištěnými skutečnostmi žalovaný seznámil žalobce písemností evidovanou pod č. j. 36814/20/5200-10422-711473 a současně ho vyzval k uplatnění jeho práva vyjádřit se. Žalobce na uvedenou výzvu reagoval v písemnosti evidované pod č. j. 40062/20. Následně žalovaný dne 24. 3. 2021 vydal rozhodnutí č. j. 10909/21/5200-10422-711473, kterým změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 27. 1. 2020, č. j. 93864/20/2808-50523-605101, tak, že nově byla daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2014 doměřena v částce 166.590,- Kč. Daň byla stanovena podle pomůcek.

## II.

8. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 3. 2021, č. j. 10909/21/5200-10422-711473, podal žalobce žalobu, v níž namítal, že nebyly splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Žalobce je přesvědčen, že při dokazování splnil veškeré zákonné povinnosti, tedy předložil všechny potřebné doklady. Žalobce vedl daňovou evidenci, která je upravena § 7b zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění (dále též „ZDP“). Žalobce má za to, že nebyla splněna ani druhá podmínka pro stanovení daně podle pomůcek, neboť daň bylo možno stanovit jiným způsobem. Správce daně potažmo žalovaný měl k dispozici dostatek důkazních prostředků, aby mohl stanovit příjem

daňového subjektu za pomoci dokazování. Správce daně např. neprovedl místní šetření, při kterém by si zásoby prohlédl, ani neprovedl důkaz znaleckým posudkem, a postupoval tak v rozporu se zásadou zakotvenou v § 92 odst. 2 daňového řádu. Taktéž samotné pomůcky byly dle žalobce vybrány účelově a jsou neadekvátní.

9. Ze všech výše uvedených důvodů by dle žalobce mělo být žalobou napadené rozhodnutí zrušeno a věc by měla být žalovanému vrácena k dalšímu řízení.
10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě [jež není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat základní námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal; ostatně rozhodnutí soudu je primárně reakcí na žalobní námitky, teprve až v druhé řadě - a pouze tehdy, je-li to pro vyjasnění stěžejních otázek nezbytné - případně může reagovat i na vyjádření k žalobě (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020 – 41, bod 9)] setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

### III.

11. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí [přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§75 odst. 1 s. ř. s.)], a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
12. Předně soud připomíná, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument. Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní - tzn., že na námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí [*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*“ (nález Ústavního soudu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68)]. Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok jeho rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. nález ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08, bod 24), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci – pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů – nesmí být přemrštěné. Jiný postup by ohrožoval funkčnost orgánů veřejné moci, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly (k tomu srov. i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 5. 2020, č. j. 9 As 413/2018 – 43, bod 21). Z výše uvedených důvodů proto např. soud není povinen reagovat na košatou a obsáhlou žalobu stejně košatým a obsáhlým rozsudkem (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, bod 35, popř.

rozsudky téhož soudu ze dne 5. 2. 2021, č. j. 5 As 140/2019 – 93, bod 41, a ze dne 5. 3. 2021, č. j. 5 As 267/2019 – 106, bod 66). Implicitně lze samozřejmě vypořádat i důkazní návrhy účastníků řízení (viz např. náleží Ústavního soudu ze dne 27. 3. 2019, sp. zn. III. ÚS 35/19, bod 62, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2017, č. j. 9 Ads 225/2016 – 61, body 42 a 44, a ze dne 11. 7. 2019, č. j. 5 Ads 213/2018 – 25, bod 18).

13. Lze tedy shrnout, že (jak výstižně konstatoval Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 27. 9. 2022, č. j. 2 As 272/2020 – 81, bod 26) „*obecně není dána povinnost soudu posoudit všechny námitky vznesené v řízení a ty obsáhle vyvrátit; jeho úkolem je uchopit obsah a smysl přednášené argumentace a vypořádat se s ní*“. Současně platí, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou správně vyřčené, a proto bude soud tam, kde se závěry správních orgánů shodne, na tyto odkazovat, event. je stručně shrne. Soud přitom není povinen hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, které již přesvědčivě vyslovily správní orgány (podobně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013 – 128, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014 – 88), resp. soud není povinen vše znovu převyprávět „vlastními slovy“ (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20).
14. Konečně je vhodné ve vztahu k samotnému soudnímu přezkumu dodat i to, že pojem „úplný přezkum“ (plná jurisdikce) není ani Evropským soudem pro lidská práva (srov. rozsudek ze dne 20. 10. 2015 ve věci č. 40378/10 – Fazia Ali proti Spojenému království) vykládán doslova a Evropský soud pro lidská práva se v zásadě spokojí, bude-li přezkum dostatečný (sufficient review). Je třeba též přihlídnout ke zvláštěm řízení ve správním soudnictví, v rámci něhož může být skutkový přezkum v zásadě omezený a soudní orgán se může zaměřit spíše na přezkum předchozího řízení než na přijímání skutkových závěrů. Z článku 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod dle Evropského soudu pro lidská práva nevyplývá právo na přístup k soudu, který může nahradit názor správního orgánu svým vlastním názorem; v této souvislosti Evropský soud pro lidská práva zdůrazňuje, že musí být respektována rozhodnutí správních orgánů založená na vhodnosti (expediency), která jsou mnohdy přijímána ve specializovaných oblastech práva (srov. např. Bryan proti Spojenému království, č. 19178/91, rozsudek ze dne 22. 11. 1995, § 47).
15. K věci samé soud uvádí, že předmětem sporu mezi žalobcem a žalovaným je to, zda byly v souladu s § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Jelikož se žalobní námitky zčásti obsahově kryjí s odvolacími námitkami, na něž žalovaný v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí řádně reagoval, odkazuje soud na toto odůvodnění a stručně uvádí následující:
16. Je sice pravdou, že při stanovení daně je upřednostněno daňovým řádem dokazování, když správné zjištění a stanovení daně je prvořadým cílem správy daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Pokud však daňový subjekt některou ze svých zákonem stanovených povinností při dokazování svých daňových tvrzení nesplní, a to v takovém rozsahu, že výsledky provedení dokazování neumožňují spolehlivě stanovit daň dokazováním, je možné stanovit daň náhradním způsobem, tedy dle pomůcek (§ 98 odst. 1 daňového řádu).

17. Žalobce má povinnost evidovat svůj majetek v souladu s § 7b odst. 1 ZDP. Z uvedeného ustanovení vyplývá, že žalobce je povinen vést nejen evidenci příjmů a výdajů, ale také evidenci svého majetku a závazků. Majetkem jsou pak jednoznačně i zásoby zboží, a tudíž je žalobce povinen vést i evidenci zásob. Povinností žalobce je prokázat, že svůj majetek (zásoby) evidoval, neboť důkazní břemeno (§ 92 odst. 3 daňového řádu) leží na žalobci, který je povinen prokázat, mimo jiné, všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení.
18. Je samozřejmě věcí daňového subjektu, jakou formu evidence majetku zvolí, nicméně tato evidence zásob musí být průkazná. Jen řádně vedenou daňovou evidenci lze považovat za základní a přímý důkaz pro vyměření daně z příjmů. Ostatně, jak výstižně konstatoval Nejvyšší správní soud (dále též „NSS“) v rozsudku ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006-114, *„řádne vedené účetnictví je nepochybně branou ke stanovení daně dokazováním“*. Pokud však účetnictví není vedeno vůbec nebo *„s vážnými mezerami“* (srov. cit. rozsudek NSS ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006-114), přichází při důkazní nouzi za současné nemožnosti stanovit daň dokazováním v úvahu právě postup náhradního stanovení daně, tedy podle pomůcek.
19. V nyní posuzované věci je ze skutečností shrnutých pod bodem 41 žalobou napadeného rozhodnutí zřejmé, že žalobce neprokázal údaje tvrzené v předložené skladové evidenci. Bez průkazně vedené evidence majetku (zásob) není správce daně schopen objektivně posoudit, zda veškeré výdaje vynaložené na pořízení zboží deklarované žalobcem lze považovat za výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Žalobce sice předložil daňovou evidenci a *„inventurní soupis s oceněním zásob zboží k 31. 12. 2014“*, neprokázal však, že zjišťoval fyzický stav zásob a prováděl porovnání s evidenčním stavem (srov. – mutatis mutandis – též rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2022, č. j. 2 Afs 297/2021-37, bod 25). Sám žalobce ostatně v žalobě na straně 3 uvádí, že *„neprováděl inventarizaci v pravém slova smyslu, neboť k tomu nebyl povinen“*. Bez řádně vedené evidence zásob a bez provedení porovnání skutečného stavu zásob se stavem evidenčním není možné považovat předloženou evidenci za průkaznou.
20. Pro úplnost soud dodává, že nelze souhlasit s námitkou žalobce, že § 7b ZDP definuje rozsah daňové evidence, ale nijak s inventurními soupisy nepracuje, jedná se tedy o nepovinnou evidenci. Inventurní soupisy jsou zjištěním skutečného stavu zásob a ze zákona (viz § 7b ZDP) jednoznačně vyplývá, že daňový subjekt je povinen zjišťovat skutečný stav zásob a hmotného majetku ke dni 31. 12. každého roku. Z citovaného ustanovení zákona dále vyplývá, že pokud zákonné ustanovení hovoří o *„případných rozdílech“*, musí se jednat o rozdíl mezi dvěma údaji - v daném případě mezi stavem skutečným (fyzický stav - § 7b odst. 4 citovaného zákona) a stavem dle údajů o majetku a závazcích vedených v daňové evidenci (viz § 7b odst. 1 písm. b) ZDP). Teprve porovnáním skutečného stavu majetku se stavem dle daňové evidence lze hodnotit daňovou evidenci jako celek, co se týká její průkaznosti. Bez tohoto porovnání je daňová evidence pouhou neprokatatelnou evidencí čísel uváděnou daňovým subjektem
21. Pokud žalobce dále namítá, že jím vedená evidence byla dostatečně průkazná, neboť ocenění zásob na skladě realizoval formou váženého aritmetického průměru cen jednotlivého zboží, pak podle § 7b odst. 3 ZDP se majetek oceňuje pořizovací cenou, která zůstává po celou dobu evidování stejná a nelze ji průměrovat. Pokud jde o žalobcem tvrzený převod části zboží do evidence drobného hmotného majetku jako předkládané

vysvětlení všech podstatných nesrovnalostí, soud poukazuje na to, že správce daně mu vytkl, že nedoložil, jaké zboží „vyřadil a použil k ozvučení a osvětlení hudebních produkcí“, v důsledku čehož jej opakovanou výzvou vyzval, aby prokazatelným způsobem doložil, jaké konkrétní zboží a jakým způsobem vyřadil z evidence zásob. K prokázání svých tvrzení žalobce navrhl pouze provedení znaleckého posudku, který však nemohl nahradit absenci dokumentace, jaké konkrétní zboží vyřadil z evidence zásob z důvodu tvrzeného převodu do evidence drobného hmotného majetku. Nadto je třeba připomenout, že žalobci vytýkané nesrovnalosti při vedení evidence majetku spočívaly také v tom, že některé jím prodané zboží vůbec neevidoval a dále nevysvětlil povahu konkrétně specifikovaných příjmů neuvedených v daňové evidenci (srov. bod 44 žalobou napadeného rozhodnutí).

22. Z výše uvedeného je tak zřejmé, že žalobce nedostal povinnosti předložit takovou evidenci, ze které lze vycházet pro ověření základu daně a výše daně, a nesplnil tak svou zákonnou povinnost při dokazování. První z podmínek pro stanovení daně podle pomůcek tak byla splněna.
23. Ke druhé podmínce pro stanovení daně podle pomůcek (nemožnost stanovit daň dokazováním) je nutné uvést, že skutečnosti týkající se příjmů a výdajů uvedených v daňovém přiznání lze považovat za prokázané ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu jen tehdy, jestliže výše příjmů a výdajů uvedená v daňovém přiznání odpovídá údajům v daňové evidenci daňového subjektu, která je vedena v souladu s § 7b ZDP. Pokud však neexistuje daňová evidence vedená v souladu se zákonem (v daném případě byla daňová evidence vedena neprůkazným způsobem – viz výše), musel by žalobce v rámci důkazního břemene předložit takové důkazy, které by v plném rozsahu daňovou evidenci nahradily a způsobem bezpochybným doložily veškeré příjmy a uznatelné daňové výdaje, které jsou v daňovém přiznání uvedeny. K tomuto však ze strany žalobce v tomto případě nedošlo.
24. Namítá-li žalobce, že měl být ustanoven znalec, přehlíží, že znalec by sice mohl v případném posudku ocenit zbylé doposud neprodané zboží (zásoby), ovšem jeho hodnota by nijak neovlivnila podle pomůcek stanovené příjmy za rok 2014, neboť bylo pouze na podnikatelské úvaze žalobce, za jakou cenu zboží prodával. Pro správce daně přitom bylo relevantní to, s jakou přírůžkou bylo zboží prodáváno, nikoliv jakou mělo hodnotu. Soud souhlasí s názorem žalovaného, že z důvodu hospodárnosti řízení bylo dostačující přistoupit k výpočtu obchodní přírůžky na základě podkladů získaných od žalobce a nebylo třeba ustanovovat znalce, jehož závěry by taktéž nemohly vést ke stanovení daně dokazováním a byly by pouze jiným podkladem pro její určení skrze pomůcky. Ostatně není úkolem správce daně provádět „inventuru“ skladu žalobce, a tím nahrazovat splnění jeho primární povinnosti řádně evidovat své zásoby. Obdobně žalobcem zmiňované místní šetření by správci daně umožnilo ověřit pouze toho času aktuální stav zásob, nikoliv však ten relevantní pro zdaňovací období roku 2014.
25. Ve vztahu ke třetí podmínce (k dostatečné spolehlivosti daně stanovené pomůckami) soud uvádí, že se správci daně nepodařilo nalézt srovnatelný daňový subjekt, který by v rámci své podnikatelské činnosti současně vykonával obchodní činnost – prodej hudebních nástrojů, činnost ozvučení a osvětlení hudebních produkcí, činnost pojišťovacího a finančního zprostředkovatele, a který by současně pronajímal nemovitost v osobním vlastnictví. Jak vyplývá z výsledku kontrolního zjištění č. j. 43488/19/2808-60561-609516, správce daně při výběru pomůcek využil jako pomůcku důkazní prostředky,

kteře nebyly žalobcem zpochybněny, a vlastní poznatky získané při správě daní, tj. pomůcky dle § 98 odst. 3 písm. a) a d) daňového řádu. Při konstrukci pomůcek pro stanovení příjmů žalobce za prodej hudebních nástrojů využil správce daně průměrné obchodní přírážky 25%, přičemž při výpočtu vycházel z údajů poskytnutých pouze žalobcem a srovnání s obdobnými případy obchodníků s hudebními nástroji bylo provedeno pouze za účelem ověření přiměřenosti obchodní přírážky stanovené správcem daně (k tomu blíže viz body 77, 78 a 79 žalovaného rozhodnutí).

26. Žalobce pod bodem IV žaloby závěry správce daně týkající se stanovení daně podle pomůcek zpochybnuje námitkami, které uplatnil již v odvolání proti rozhodnutí správce daně o doměření daně z příjmů, navíc tyto námitky opakuje (poslední odstavec na straně 4 je zopakováním předchozích odstavců). Tyto námitky vypořádal žalovaný v bodech 46, 83 a 84 žalovaného rozhodnutí, na které soud v podrobnostech odkazuje.
27. Pod bodem V pak žalobce stejným způsobem zopakoval odvolací námitky, které se týkají již samotného výběru použitých pomůcek, jenž považoval žalobce za účelový, tendenční a nedostatečně odůvodněný. S takovým závěrem se však soud neztotožňuje, a to z následujících důvodů:
28. Podle ust. § 98 odst. 3 daňového řádu pomůckami mohou být zejména
- a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny
  - b) podaná vysvětlení
  - c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností
  - d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní
29. Dle konstantní judikatury NSS lze námitkami daňového subjektu týkajícími se výběru pomůcek a tohoto náhradního způsobu stanovení daně dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek (srov. např. rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014, body 38 a 40, dále i například rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2014, č. j. 8 Afs 29/2014-77). Nelze totiž předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který by mu nejvíce vyhovoval, přičemž v tomto případě daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2014, č. j. 8 Afs 69/2010-103).
30. Daňový subjekt nemá právo v žádném případě zúčastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopvat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě (srov. např. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156).
31. Žalobce však v žalobě netvrdil, že by výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, byla v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena, a tím spíš už z tohoto důvodu nemůže být žaloba úspěšná. Pokud by chtěl být žalobce úspěšný, musel by nejprve dostatečně konkrétně tvrdit a prokázat, že způsobem, kterým uskutečňoval svoji ekonomickou činnost, nemohl ani při nejvyšším možném rozsahu

uskutečněné hospodářské činnosti být daňový základ ani přibližně tak vysoký, jak mu byl správcem daně stanoven. Pouze pokud by se mu tak podařilo prokázat, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, byl by teprve oprávněn napadat konkrétní použité pomůcky (srov. např. rozsudky NSS č. j. 9 Afs 28/2007-156, č. j. 8 Afs 85/2013-72, č. j. 8 Afs 29/2014-77). To však žalobce neučinil, když dílčími námitkami zpochybňoval (v odvolání a následně i v žalobě) výběr použitých pomůcek a závěry správce daně, resp. žalovaného. Žalobce zejména napadal závěry místních šetření, které správce daně provedl za účelem zjištění průměrných obchodních přírážek v roce 2018. V daném případě však správce daně nevycházel jen z těchto místních šetření, ale při konstrukci pomůcek pro stanovení příjmu žalobce za prodej hudebních nástrojů vycházel z průměrné obchodní přírážky 25%, kterou zjistil z údajů poskytnutých daňovým subjektem, nikoliv z místních šetření, což zřejmě žalobce pominul i v žalobě (strana 7 - poslední odstavec, strana 8 žaloby). Zároveň žalobce v žalobě pominul, že správce daně nezjišťoval cenu obvyklou a ani nesrovnával ceny. Přesto žalobce v žalobě neustále na několika místech opakuje svoji odvolací námitku o tom, že zákon nevyžaduje srovnání cen ke dni ocenění, přičemž odkazuje na zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku. S touto námitkou se však žalovaný vypořádal již v bodě 67 a 70 žalovaného rozhodnutí, přičemž opětovně je třeba zdůraznit, že správce daně prováděl zmíněná místní šetření u srovnatelných daňových subjektů pouze za účelem zjištění průměrných obchodních přírážek, když tato místní šetření byla provedena jen za účelem ověření přiměřenosti obchodní přírážky stanovené správcem daně a tuto obchodní přírážku stanovil správce daně ve výši 25% a vycházel pouze z údajů poskytnutých daňovým subjektem (k tomu srov. již zmíněné body 77, 78 a 79 žalovaného rozhodnutí). Správce daně stanovil výši průměrné obchodní přírážky ve výši 25% na základě zjištění správce daně, vyplývajících z předložených inventurních soupisů za zdaňovací období roku 2008 -2010, když v těchto inventurních soupisech správce daně žádné zásadní nesrovnalosti nenalezl. Vypočtená obchodní přírážka za rok 2008 činila 25%, za zdaňovací období roku 2009 25,6% a 25,6 % za zdaňovací období roku 2010, když se jedná o obchodní přírážku, kterou žalobce uplatňoval, přičemž inventurní soupisy za toto období využil správce daně jako důkazy a použil je pro stanovení daně podle pomůcek. V případě stanovení obchodní přírážky v této výši se nejedná o žádný exces, o čemž svědčí i výsledky místních šetření, z nichž vyplynulo, že obchodní přírážky srovnatelných subjektů byly v rozsahu od 30% do 40%, což je obchodní přírážka vyšší, než kterou pro stanovení daně podle pomůcek použil správce daně. Tím bylo pouze ověřeno, že stanovená obchodní přírážka ve výši 25% je dokonce pod hranicí obchodní přírážky srovnatelných daňových subjektů a tato výše obchodní přírážky byla správcem daně ověřena i na základě faktur za nákup zboží a za prodej zboží, o čemž svědčí i příklady uvedené v tabulce v bodě 57 žalovaného rozhodnutí. Tyto závěry žalovaného žalobce nevyvrátil žádnou relevantní námitkou.

32. Soud tedy shrnuje, že jako pomůcky pro stanovení daně nebyly zvoleny výsledky místních šetření u jiných obchodníků, nýbrž žalobcem (daňovým subjektem) předložené podklady. Žalovaný jasně uvedl, že „*správci daně se nepodařilo nalézt srovnatelný daňový subjekt, který by v rámci své podnikatelské činnosti současně vykonával obchodní činnost – prodej hudebních nástrojů, činnost ozvučení a osvětlení hudebních produkcí (...) správce daně při výběru pomůcek využil jako pomůcky důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybňeny, a vlastní poznatky*“ (srov. bod 50 žalobou napadeného rozhodnutí). Pro „*stanovení daně podle pomůcek správce daně nevyužil průměrnou obchodní přírážku*

*srovnatelných subjektů. Konstrukce pomůcek pro stanovení příjmů daňového subjektu za prodej hudebních nástrojů, především určení průměrné obchodní přírážky 25 %, která je při výpočtu použita, vychází pouze z údajů poskytnutých daňovým subjektem<sup>41</sup> (srov. bod 79 žalobou napadeného rozhodnutí). Jestliže tedy výsledky provedených místních šetření (zjištěná obchodní přírážka „srovnatelných“ subjektů ve výši od 30 % do 40 %) sloužily pouze k ověření přiměřenosti 25% obchodní přírážky stanovené správcem daně na základě jiných pomůcek, resp. k posouzení, že správcem daně nebyla přírážka vypočtena ve zjevně excesivní výši, není ani případná dílčí specifická odlišnost ve způsobu prodeje hudebních nástrojů jednotlivými subjekty skutečností způsobilou prokázat, že žalobci byla daňová povinnost stanovena hrubě nesprávným způsobem. Totéž platí o námitce, že marže určená v roce 2018 není použitelná pro zdaňovací období 2014, neboť správce daně nevzal v úvahu ekonomickou krizi v předchozích letech. Již žalovaný žalobci v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí vysvětlil, že „správce daně při místních šetřeních zjišťoval aktuální obchodní přírážku roku 2018, avšak z odpovědí daňových subjektů, u kterých bylo místní šetření provedeno, na otázku, jakým způsobem se obchodní přírážka v průběhu let vyvíjela, je zřejmé, že průměrná obchodní přírážka spíše průběžně klesala, a to vlivem nákupů přes internet a celkově se zhoršujících podmínek pro prodejce. Lze tak dovodit, že v předchozích letech byla průměrná obchodní přírážka ještě vyšší“ (srov. bod 77 žalobou napadeného rozhodnutí). Žalobce s tímto argumentem nikterak v žalobě nepolemizuje a své tvrzení o obecné ekonomické situaci v relevantních letech nijak nedoložil. Nadto soud uvádí, že jako pomůcky nebylo možné použít pozdější inventurní soupisy (bližší roku 2014), neboť za roky 2011 a 2012 je žalobce správci daně vůbec nepředložil a za roky 2013 – 2016 vykazovaly podstatné nesrovnalosti.*

33. Na tomto místě soud znovu opakuje, že v rámci přezkumu stanovení daně podle pomůcek je východiskem úvah nesplnění důkazní povinnosti daňovým subjektem, který proto musí nést následky ve formě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Daňový subjekt může brojit proti takto stanovené dani pouze tehdy, pokud se domnívá, že daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, protože správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tak zákonem stanovené meze. „Dostatečnou spolehlivost“ stanovení daně je třeba chápat tak, že správce dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, tj. že se stanovená daň pravděpodobně přiblížila realitě. Chce-li daňový subjekt namítat nedostatečnou „spolehlivost“ stanovení daně, musí brojit proti celkovému výsledku stanovení daňové povinnosti a vysvětlit, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a výši daně za zcela nepřiměřené, a svá tvrzení podpořit relevantními důkazy. Prostor pro námitky daňového subjektu je úzký, může se vztahovat pouze k nápravě jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. Nelze však předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil zákonné povinnosti a následně se domáhá

<sup>41</sup> Průměrná obchodní přírážka byla stanovena na základě žalobcem předložených inventurních soupisů za zdaňovací období let 2008 až 2010 (pozdější nemohly být použity, neboť za roky 2011 – 2012 soupisy vůbec nepředložil a v podkladech za roky 2013 – 2016 byly shledány zásadní nesrovnalosti). Byla vypočtena z dokladů o nákupu zboží a jeho prodeji (srov. bod 54 žalobou napadeného rozhodnutí) a její výše byla ověřena vlastní vyhledávací činností – výsledky místních šetření u srovnatelných daňových subjektů (srov. bod 56 žalobou napadeného rozhodnutí) a také náhodným vzorkem daňových dokladů za nákup a prodej zboží vystavených v roce 2014 (srov. bod 57 žalobou napadeného rozhodnutí). Žalobce netvrdí, že by správci daně dokumenty správcem daně použité pro výpočet průměrné obchodní přírážky nikdy nepředložil, a tudíž by jimi nemohl disponovat. Daňový spis tedy obsahuje dostatek podkladů pro stanovení výše obchodní přírážky.

stanovení daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje (srov. např. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 20007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, nebo ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66).

34. Žalobce v dané věci uvedl pouze své pochybnosti, které však nedoložil žádným konkrétním důkazem, zejména v souvislosti se stanovením výše obchodní přírážky. Je třeba znovu žalobci připomenout, že v daném případě nesplnil svou zákonnou povinnost v řízení před daňovým orgánem a tato skutečnost nemůže být přičítána k tíži daňovému orgánu, když daňové řízení, respektive dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. např. rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Pokud se týče jednotlivých konkrétních žalobních námitek uvedených v části V. žaloby, tak tyto námitky byly uplatněny jako odvolací námitky a žalovaný se s nimi konkrétně vypořádal, když tyto námitky žalovaný „*dostatečně přesvědčivě a logicky vyřešil*“ (k tomu srov. např. nález Ústavního soudu ze dne 10. 11. 2020, sp. zn. III. ÚS 1889/20). V takovém případě je možné, aby se soud odkázal na příslušné části žalovaného rozhodnutí, ve kterých se žalovaný s těmito námitkami vypořádal.
35. K námitce, že většina zásob byla pořízena v roce 2009 a že došlo k opotřebením a snížení hodnot zásob, se žalovaný přiléhavě vyjádřil v bodě 75 žalobou napadeného rozhodnutí. K argumentům týkajícím se znaleckého posudku na určení obchodní přírážky, které žalobce v žalobě opakuje na několika místech (srov. poslední odstavec na straně 4, třetí odstavec na straně 5) se žalovaný vyjádřil v bodě 84 žalovaného rozhodnutí (žalobce ani v žalobě nevyvrátil k tomu se vztahující závěr žalovaného o tom, že v průběhu celého řízení žalobce nepředložil důkazní prostředky, které by dokládaly snížení prodejní ceny v důsledku stáří či opotřebením a na žádné předložené faktury či příjmovém pokladním dokladu nebyla sleva zboží vyčíslena) a soud pod bodem 24 tohoto rozsudku. Soud proto pouze stručně opakuje, že z důvodu hospodárnosti řízení bylo dostačující přistoupit k výpočtu obchodní přírážky na základě podkladů získaných od žalobce a nebylo třeba ustanovovat znalce, jehož závěry by taktéž nemohly vést ke stanovení daně dokazováním a byly by pouze jiným podkladem pro její určení skrze pomůcky.
36. S námitkou žalobce týkající se časové hodnoty zboží a odpisových sazeb se vypořádal žalovaný i v bodě 75 žalobou napadeného rozhodnutí, v němž správně uvedl, že zákon o dani z příjmů zná pouze odpisy hmotného majetku a dle § 26 odst. 2 zákona o dani z příjmu hmotným majetkem nejsou zásoby. Jestliže, jak tvrdil žalobce, že se jednalo o zastaralé nebo opotřebené věci, tedy zásoby, tak mohl jednoduše cenu snížit prostřednictvím slev, nebo mohl tyto zásoby zlikvidovat, to však žalobce nedoložil, a tedy neprokázal své tvrzení týkající se prodeje zboží se slevou. V případě výpočtu výše obchodní přírážky pak soud odkazuje na předchozí část odůvodnění rozsudku a dále na příslušné části žalovaného rozhodnutí, v nichž je popsán způsob určení této přírážky (bod 53 a násl., bod 77, bod 78, 79 žalovaného rozhodnutí).
37. Pokud žalobce v žalobě tvrdí, že obchodní přírážka nebyla konstantní a byla ovlivněna mnoha faktory, tak tento závěr sám o sobě nemůže bez dalšího zpochybnit způsob výpočtu průměrné obchodní přírážky, která byla stanovena jako průměr výše této přírážky a v souladu s výsledky místních šetření lze potvrdit i závěr žalovaného o tom, že tato výše byla přiměřená a nejednalo se o žádný exces. Pokud by se jednalo o exces správce daně při použití pomůcek, tak měl žalobce povinnost prokázat, že výsledná daňová

povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2011. č. j. 8 Afs 69/2010-103), tedy sám žalobce měl předložit a označit správci daně konkrétní důkazy, z nichž by takové závěry vyplývaly.

38. Žalobce navíc i v této části žaloby opakuje již uplatněné námitky, a to nejen v odvolání, ale i v samotné žalobě. Například považuje za nezákonný postup správce daně, který využil inventurní soupisy za zdaňovací období roku 2008 a 2010 jako důkazy pro stanovení daně podle pomůcek, což je podle žalobce v rozporu se zákonem č. 151/1997 Sb., zákon o oceňování majetku. Tuto námitku uvádí žalobce na straně 6 ve třetím a čtvrtém odstavci, dále ji opakuje na straně 8 ve čtvrtém odstavci. K této námitce se vyjádřil žalovaný v bodě 67 žalobou napadeného rozhodnutí a soud souhlasí s žalovaným, že je lichá, jelikož správce daně nezjišťoval cenu obvyklou a ani nesrovnával ceny. Tento závěr žalovaného žalobce v žalobě nenapadl a soud není povinen ex officio vyhledávat za žalobce argumentaci proti tomuto závěru žalovaného, neboť „*by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcovy advokáta*“ (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). O tom, že žalobce používá v žalobě účelové námitky, svědčí například jeho námitka týkající se bodu 57 žalovaného rozhodnutí, kdy mu není „*jasné, na základě kterých kritérií správce daně toto zboží vybral*“. Žalobce sice tvrdí, že u některého zboží v tabulkách byla zjištěna přírážka mnohem nižší, než je průměrná přírážka vypočtená správcem daně, ale přehlíží, že naopak při tomto náhodně vybraném zboží za zdaňovací období roku 2014 je třeba i případ obchodní přírážky ve výši 70,5% (u zboží Fender akust. kytara CD-60-natural). Pokud žalobce namítl, že ve zprávě o daňové kontrole není uvedeno, z jakých místních šetření byla zjištěna obchodní přírážka v rozmezí cca od 30 do 40%, pak opět opomím, že místní šetření vedla správce daně nikoliv ke stanovení obchodní přírážky, ale pouze pro ověření přiměřenosti obchodní přírážky stanovené správcem daně, když při jejím výpočtu vycházel správce daně z údajů poskytnutých samotným žalobcem (body 53, 61 a 79 žalovaného rozhodnutí). Žalobci byla navíc poskytnuta anonymizovaná podoba úředního záznamu z místních šetření, když o průběhu místního šetření, jehož součástí bylo i zjištění výše průměrných obchodních přírážek u čtyř srovnatelných daňových subjektů – obchodníků s hudebními nástroji, byla i tabulka s výčtem položek zboží, u kterého byla uplatněna obchodní přírážka, a toto vyhodnocení bylo zahrnuto do úředního záznamu, který žalobce obdržel (bod 78 žalovaného rozhodnutí). Bližší údaje o těchto subjektech nebyly žalobci poskytnuty z důvodu povinnosti mlčenlivosti, kterou správci daně ukládá daňový řád ustanovením § 52 – 55, jak žalovaný uvedl v bodu 78 žalovaného rozhodnutí, když reagoval na tuto stejnou námitku uplatněnou i v odvolání. Žalobce však tuto námitku znovu opakuje, aniž by proti vypořádání této odvolací námitky vznesl jakoukoliv argumentaci v žalobě. V tom případě krajský soud není povinen za žalobce vyhledávat argumenty proti tomuto závěru žalovaného uvedeného v bodu 78 žalovaného rozhodnutí. I to svědčí o účelovosti žaloby, kdy žalobce pouze přebírá odvolací námitky a neuvádí konkrétní argumenty proti závěrům žalovaného. Pokud žalobce namítl ve čtvrtém odstavci na straně 4 žaloby, že příjmem žalobce v roce 2013 nebyly pouze příjmy z prodeje hudebních nástrojů, ale i další příjmy, tak tuto námitku uvedl žalobce i v odvolání a žalovaný se s ní vypořádal v bodu 83 žalovaného rozhodnutí, přičemž správně poukázal na skutečnost, že v daném případě bylo třeba pomůckami stanovit celkovou daň, což znamená, že pomůckami je nutno stanovit příjmy a výdaje (dílní základy daně) za jednotlivé druhy příjmů podle § 5 zákona o dani

z příjmu, které žalobci v předmětném zdaňovacím období plynuly. Podle § 98 odst. 3 písm. a) jsou pomůckami zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny. To znamená, že pokud správce daně u daného druhu příjmu neshledal žádná pochybení, byly příjmy podle pomůcek stanoveny ve stejné výši, ve které je daňový subjekt evidoval v daňové evidenci. Žalobce rovněž opakovaně (strana 8 a strana 9) poukázal na to, že cena zboží v závislosti na jeho stáří klesá a že hudební nástroje prodávané žalobcem byly až 10 let staré a že tedy prodejní cena nemohla být stejná jako při nákupu, neboť došlo k jejich „zastarání“. Žalobce přitom i v odvolání namítl, že ocenění zásob na skladě realizoval formou váženého aritmetického průměru, takový postup však byl podle žalovaného a i podle soudu nezákonný, neboť podle § 7 b odst. 3 zákona o daních z příjmů se majetek oceňuje pořizovací cenou a tato tedy zůstává po celou dobu evidování stejná.

39. Ve vztahu ke snížení hodnoty zboží je pak třeba opětovně poukázat na obsah žalovaného rozhodnutí, když s touto námitkou se žalovaný vypořádal například v bodě 75 žalobou napadeného rozhodnutí. Na tomto místě je nutno zopakovat, že z předložené evidence žalobcem tvrzené skutečnosti nevyplývají, jsou to jeho pouhé úvahy, nepodložené žádným důkazem, přičemž pokud se jednalo o zastaralé zásoby se snížením ceny, tak žalobci nic nebránilo snížit cenu prostřednictvím slev. I na této námitce lze demonstrovat to, že žalobce uvádí účelové námitky, které naopak svědčí o neunesení jeho důkazního břemene. Takovými účelovými a dílčími námitkami nemohl žalobce prokázat, že by výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (srov. např. rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103). Navíc žalobce neměl právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, neměl právo navrhnout použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčilo ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo, jen když by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě (srov. např. rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156). V daném případě podle názoru soudu daňová povinnost byla stanovena dostatečně spolehlivě a žalobce ani nebyl oprávněn napadat konkrétní použité pomůcky (srov. např. rozsudky NSS č. j. 9 Afs 28/2007-156, č. j. 9 Afs 29/2014-77).

#### IV.

40. Protože žaloba nebyla důvodná, musel ji soud zamítnout (§ 78 odst. 7 s. ř. s.; výrok II). Rozhodl přitom bez jednání, když zákonem stanovené podmínky pro takový postup byly splněny (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
41. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario). Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo (výrok II).
42. Jelikož řízení bylo přerušeno do právní moci rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 2 Afs 297/2021, přičemž tato překážka dne 19. 12. 2022 odpadla, rozhodl soud současně v souladu s § 48 odst. 6 s. ř. s., že se v řízení pokračuje (výrok I).

### **Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

Pardubice 12. ledna 2023

JUDr. Jan Dvořák v. r.  
předseda senátu