



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Jiřího Derfla a JUDr. Martiny Vernerové ve věci

žalobce: **B. Y.**, narozen X,
sídlem X, zastoupen Ing. Michalem Faustem, daňovým poradcem,
sídlem Ke Klenči 2469, 413 01 Roudnice nad Labem,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 7. 2021, č. j. 28319/21/5300-21443-712603,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 28. 7. 2021, č. j. 28319/21/5300-21443-712603, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeny čtyři dodatečné platební výměry, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

které vydal Finanční úřad pro Ústecký kraj, Územní pracoviště v Roudnici nad Labem, (dále jen „správce daně“) dne 21. 10 2019 a kterými byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) podle pomůcek doměřena daň z přidané hodnoty. Dodatečným platebním výměrem č. j. 2275251/19/2512-50524-506332 byla žalobci za zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2015 doměřena DPH ve výši 101 109 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 20 221 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 2275500/19/2512-50524-506332 byla žalobci za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2015 doměřena DPH ve výši 202 092 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 40 418 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 2275561/19/2512-50524-506332 byla žalobci za zdaňovací období 3. čtvrtletí roku 2015 doměřena DPH ve výši 159 130 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 31 826 Kč. Dodatečným platebním výměrem č. j. 2275670/19/2512-50524-506332 byla žalobci za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2015 doměřena DPH ve výši 206 620 Kč a současně vznikla povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 41 324 Kč. Žalobce se v žalobě zároveň domáhal toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit mu náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobce se v žalobě vyjádřil k přenosu důkazního břemene zpět na něj jakožto daňový subjekt, jímž se měl žalovaný zabývat v bodě 45 napadeného rozhodnutí. Správce daně měl ve své výzvě č. j. 1154737/19/2512-60563-506432 v bodě 1 jako důvod svých pochybností v případě prokazování skutečněných plnění uvést výrazně zápornou obchodní přírážku. Žalobce podle svých slov tvrdí a prokazuje, že část nakoupených zásob zlikvidoval. Správce daně podle něj může mít pochybnosti o dalším osudu předmětných zásob, ale nemůže uvádět výši obchodní marže vykonstruovanou bez zohlednění likvidovaných zásob, aniž by prokázal nepravdivost tvrzení o likvidaci jako příčinu pro vážné a důvodné pochyby o charakteru účetnictví jako důkazního prostředku. Žalobce namítá, že výši obchodní marže věrohodně zdůvodnil. Kromě příčin souvisejících s likvidací uvedl, že z neznalosti českých zákonů špatně určil prodejní cenu zboží, protože nevěděl, že v tuzemsku bude muset odvést daň za zboží zakoupené v Německu.
3. Jde-li o bod 3 výzvy, jedinou pochybností správce daně zde má být míra likvidovaných zásob, kterou žalobce položkově doložil. Tato nijak nepodložená pochybnost není ve výzvě nijak prokázána. Žalovaný v bodě 25 napadeného rozhodnutí uvedl, že existenci pochyb prokazoval též zjištěním německého správce daně o nemožnosti likvidace zásob. Tento argument však nebyl ve výzvě zmíněn. Uvedené pochybnosti podle žalobce správce daně neopravňovaly k přenosu daňového břemene na žalobce. Taková snaha je podle žalobce v rozporu s § 92 daňového řádu a daňovou kontrolu činí v dalším průběhu nezákonnou.
4. Žalobce dále namítl, že správce daně nepostupoval při prokazování prodeje likvidovaných zásob v souladu s daňovým řádem, když se spokojil s odpovědí německého správce daně na žádost o výměnu informací. Formulace v odpovědi je podle žalobce zcela nekonkrétní a naprosto mu znemožňuje rovnoprávné postavení při dokazování. V odpovědi německého správce daně chybí informace o tom, od jaké osoby pochází prvotní zjištění a jaký vztah má tato osoba ke společnosti SELIN FOOD GmbH. To považuje žalobce za zásadní proto, že likvidaci zásob potvrdil pan Oso Karacam. Ten je podle aktuálního výpisu z obchodního rejstříku Obvodního soudu Drážďany jednatelem společnosti SELIN FOOD GmbH. Správcem daně tedy byly zjištěny informace odlišné od informací podaných žalobci jednající

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

osobou. Bez objasnění tohoto rozporu nelze výsledek dožádání považovat za průkazný. Ze zápisu není ani patrné, jakou formou byly informace získány. Pokud by šlo o výsledek svědka, měl by zahraniční správní orgán – za předpokladu, že právo dožádaného státu účast daňového subjektu na výslechu umožňuje – požádat o umožnění účasti žalobce na výslechu svědka.

5. Žalobce konstatoval, že správce daně německému orgánu adresoval zcela jednoznačný požadavek vyjádřený strukturovanou soustavou otázek a za situace, kdy předmětná likvidace zásob nebyla bezesporu vyvrácena, by měl trvat na odpovědi, která bude strukturu kopírovat. Za zvláště významnou žalobce považuje přesnou odpověď na případnou technickou proveditelnost likvidace, kterou v odpovědi nenašel. Jelikož se žalovanému podle žalobce nepodařilo zpochybnit tvrzení žalobce v otázce likvidovaných zásob, základ daně by měl být stanoven na základě prvotního dokazování a existujících tvrzení žalobce bez dalších korekcí.
6. Další námitky žalobce vznesl pro případ, kdy by soud neakceptoval jeho výše uvedené námitky. Jelikož se správci daně nepodařilo prokázat úplatnou realizaci předmětného zboží, žalobce trval na tom, aby na jeho situaci bylo nahlíženo jako na stav, kdy část nakoupených plnění byla použita pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce. K tomu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 13/2012-31, podle kterého platí, že pokud daňový subjekt neprokáže, co se se zbožím skutečně stalo, nelze než dovodit, že zboží bylo použito pro účely nesouvisející s podnikáním.
7. K prokázání prodeje podle žalobce nestačí pouhá obecná úvaha o tom, že v rámci podnikatelské činnosti je primárním důvodem pořízení zboží jeho prodej. Pro uplatnění postupu správce daně by bylo zapotřebí úplatnou realizaci zásob prokázat.
8. Správce daně by měl podle žalobce postupovat podle směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“). Pro tyto situace je totiž předurčen korekční mechanismus formou oprav odpočtu daně, jak vyplývá z článku 184 a 185 této směrnice. S tím souvisí i následná novela zákona o DPH, která rozšířila škálu situací popsanych v § 77 odst. 2 tohoto zákona. Pokud by správce daně respektoval pouze tuzemskou právní úpravu, měl by aplikovat § 13 odst. 4 písm. a) v souvislosti s § 36 odst. 3 písm. a) zákona o DPH ve znění pro kontrolované období. Žalobce namítl, že žalovaný se v rámci třetího odvolacího důvodu vůbec nezabýval jeho druhou částí zmiňující právě § 13 odst. 4 zákona o DPH.
9. Žalobce se dále domníval, že i v rámci použití pomůcek nelze při jejich konstrukci vycházet z neprokázaných údajů. Pokud tedy má správce daně při konstrukci pomůcek pracovat s odhadem hodnoty prodaných zásob, může tak činit pouze za předpokladu, že jejich prodej v celém rozsahu prokáže. V jeho případě by pomůcky tedy měly vycházet z principu opravy odpočtu daně. Parametry pro určení výše doměřené daně, tedy základ daně, i parametry pro použití nezákonné konstrukce, tedy určení základu daně navýšeného o prodejní marži (viz bod 22 rozhodnutí), byly správci daně známy. S odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, žalobce konstatoval, že není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozsahu, ale také na jejich obsahu. Podle žalobce nebyla splněna jedna z podmínek pro použití pomůcek, totiž že nebylo možné stanovit daňovou povinnost dokazováním. Ignorací § 92 daňového řádu a přechodem na pomůcky se daňová kontrola stala nezákonnou.

10. Pokud by soud připustil správnost přechodu na stanovení daně pomocí pomůcek, žalobce namítl, že použité pomůcky by měly vycházet z předpokladu, že sporná část zboží byla použita pro účely nesouvisející s podnikáním. Žalobce proto napadá přiměřenost použitých pomůcek, neboť akceptací metodiky vycházející z navýšení nákupních cen o marži pro účely stanovení základu daně žalovaný porušil články 184 a 185 směrnice o DPH a § 13 odst. 4 písm. a) v souvislosti s § 36 odst. 3 písm. a) zákona o DPH ve znění pro kontrolované období.
11. Dne 20. 10. 2021 žalobce soudu doručil podání označené jako doplnění žaloby, ve kterém rozvedl svou námitku o tom, že německý správce daně neodpověděl na otázku, s kým se jednání vedla, když sdělil, že za informace byli zodpovědní obchodní společníci Oso Karacam a Ismail Acinik.

Vyjádření žalovaného k žalobě

12. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, kterou navrhoval zamítnout, přičemž odkázal na obsah správního spisu a vydaná rozhodnutí. Předmětem sporu podle něj je, zda byla daň stanovena v souladu s § 98 daňového řádu, tj. zda byly splněny podmínky pro přechod na pomůcky, a zda daň byla stanovena dostatečně spolehlivě.
13. Z doložených důkazních prostředků, kterými jsou příjmové a výdajové pokladní doklady, faktury přijaté a vydané, evidence vedená dle § 100 zákona o DPH, bankovní výpisy, „Odpisy 2015“, inventury zboží k 31. 12. 2014 a k 31. 12. 2015, daňová evidence a seznam likvidace odpadu, byla u žalobce zjištěna záporná obchodní přírážka ve výši 62 %, i když z předložených daňových dokladů bylo zjištěno, že žalobce při prodeji zboží u velkoobchodu uplatňoval obchodní přírážku ve výši cca 18 %.
14. Co se týká likvidace zboží v Německu, žalobce ani v tomto případě nevyvrátil pochybnosti správce daně. Formou mezinárodního dožádání, kterou si správce daně tyto skutečnosti ověřoval, bylo zjištěno, že dodavatel žalobce, společnost SELIN FOOD GmbH, ve zdaňovacích obdobích 3. a 4. čtvrtletí roku 2015 vykázala dodání zboží žalobci, který je však neuvedl ve svých evidencích pro účely DPH. V souvislosti s prověřením tvrzení žalobce, tedy souhlasu této společnosti se zlikvidováním zkaženého zboží, německý správce daně na základě provedeného šetření zjistil, že zboží zničeno být nemohlo. Společnost SELIN FOOD GmbH uvedla, že související záznamy o zničení zboží nevystavila a zboží žalobce nelikvidovala.
15. K tvrzení žalobce, že položkově doložil likvidované zásoby, žalovaný zdůraznil, že jediné důkazní prostředky, které žalobce k likvidaci zboží předložil, byly seznamy likvidovaného zboží nazvané „Odpisy 2015“, k nimž však žalobce nedoložil žádné podklady, na základě kterých tento soupis vznikl. Z vyjádření žalobce je zřejmé, že nevedl skladovou evidenci, nevedl průběžnou evidenci zkaženého a vyhozeného zboží, proto nebylo správcí daně jasné, na základě jakých podkladů tento soupis zboží vznikl.
16. Důvodnost záporné marže a množství zlikvidovaného zboží včetně způsobu jeho likvidace žalobce věrohodně nezdůvodnil. Nepředložil ani takové evidence, které by věrohodným, srozumitelným a průkazným způsobem ověřily správnost a pravdivost uskutečněných zdanitelných plnění a poskytování služeb. Žalovaný zdůraznil, že jedinou pochybností správce daně nebyla míra likvidovaných zásob, ale pochybnosti způsobila shora uvedená Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zjištění – záporná obchodní přírážka a dodavatelem vykázané dodání zboží žalobci, která však tento neuvedl ve svých evidencích pro účely DPH. Žalobce po obdržení výzvy nepředložil žádné nové důkazní prostředky, kterými by svá tvrzení prokázal, čímž neunesl důkazní břemeno, které jej v předmětné věci tížilo.

17. Odpověď na žádost o výměnu informací žalovaný považuje za plně jasnou, srozumitelnou a podávající požadované informace. Od německého správce daně bylo zjištěno, že za poskytnuté informace byli zodpovědní obchodní společníci Oso Karacam a Ismail Acinik, tedy osoby mající oprávnění vystupovat jménem společnosti SELIN FOOD GmbH.
18. Žalovaný dále poukázal na to, že ze strany žalobce, na kterém leželo důkazní břemeno, nebyla žádným způsobem prokázána správnost údajů uvedených v jeho daňových přiznáních. Neunesení žalobcova důkazního břemene nelze přenášet na žalovaného, a pokud žalobce nesouhlasil se zjištěními na základě mezinárodní spolupráce, měl možnost předložit takové důkazní prostředky, které by tato zjištění vyvrátily. Naopak správce daně se žádostí o výměnu informací snažil zjistit všechny skutečnosti podstatné pro správné zjištění a stanovení daně, když žalobce nebyl schopen předložit adekvátní důkazní prostředky.
19. Žalovaný rovněž upozornil, že žalobce si z pořízeného zboží uplatnil nárok na odpočet daně v souladu s § 72 zákona o DPH v plné výši k uskutečňování svých ekonomických činností. To znamená, že sám žalobce deklaroval, že přijatá zdanitelná plnění budou použita k ekonomické činnosti žalobce, a ne pro účely nesouvisející s ekonomickou činností. V tomto případě by musel žalobce postupovat v souladu s § 75 zákona o DPH – Způsob výpočtu odpočtu v poměrné výši.
20. Žalobce zároveň neprokázal, že skutečně došlo k likvidaci zboží uvedeného v soupise nazvaném “Odpisy 2015“, tedy neprokázal, jak bylo s tímto zbožím naloženo. Předmětem podnikatelské činnosti žalobce bylo v prověřovaných zdaňovacích obdobích provozování občerstvení kebab, kdy v rámci podnikatelské činnosti je primárním důvodem pořízení zboží a materiálu jeho prodej a spotřeba v rámci poskytování služeb. Z uvedeného je zřejmé, že žalobce toto zboží a materiál k přímé spotřebě v rámci ekonomické činnosti ve zdaňovacích obdobích 1. až 4. čtvrtletí 2015 použil. Žalobce žádnými důkazními prostředky neprokázal, že toto zboží použil k jiným účelům než k ekonomické činnosti, proto správce daně při stanovení daňové povinnosti nezohlednil částku ve výši 2 662 735,90 Kč jako zlikvidované zboží (mělo jít o několik desítek tun potravinářského zboží), ale jako zboží, které bylo použito k ekonomické činnosti žalobce.
21. Pro úplnost žalovaný uvedl, že systém korekce odpočtů dle § 75 až § 78 zákona o DPH řeší a mění výši nároku na odpočet daně u takových přijatých zdanitelných plnění, kde nejsou žádné pochybnosti o správnosti těchto plnění, výši základu daně a daně, správnosti vykázaní výše daně a především časově ve správném zdaňovacím období, protože tyto mechanismy pracují s vypořádáním vždy ve vztahu ke kalendářnímu roku. Pokud je naplněna podmínka důvodnosti přechodu na stanovení daně podle pomůcek, tak není možné se takového postupu dovolávat.
22. V předmětném případě podle žalovaného došlo k naplnění zákonných předpokladů k použití pomůcek. K podrobnostem o konstrukci pomůcek žalovaný v napadeném rozhodnutí odkázal na str. 19 až 24 zprávy o daňové kontrole č. j. 2158177/19/2512-60563-506432. Výběr pomůcek je v kompetenci správce daně, a to v rámci jeho správního uvážení, kterému zákon dává v případě stanovení daně dle pomůcek značné pravomoci. Náhradním způsobem stanovená daň dle pomůcek nemusí zcela přesně odpovídat skutečné realitě, ale bylo na žalobci, aby uvedl, z jakých důvodů považuje stanovenou celkovou výši doměřené Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daně za zcela nepřiměřenou a své tvrzení podložil odpovídajícími důkazy, neboť je to právě žalobce, na kom leží důkazní břemeno stran prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, či ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010-103). Tak tomu ovšem v řešeném případě nebylo.

23. Z žaloby není zřejmé, z jakého důvodu by mělo dojít k porušení článků 184 a 185 směrnice o DPH, neboť uvedené tvrzení žalobce nijak nesouvisí se stanovením daně podle pomůcek, pro jejichž použití byly naplněny zákonné předpoklady. K žalobcem zmiňovanému § 77 odst. 2 zákona o DPH žalovaný uvedl, že v celém daňovém řízení žalobce netvrdil ani neprokázal změnu okolností pro výpočet odpočtu daně; prokázány nebyly ani vstupní podmínky pro aplikaci článku 185 směrnice.

Posouzení věci soudem

24. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem souhlasil a žalobce do dvou týdnů od doručení výzvy nesdělil svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
25. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
26. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého daňového spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
27. Před hodnocením žalobních námitek považuje soud za nutné připomenout základní principy dokazování v daňovém řízení, neboť právě v nepochopení rozložení důkazního břemene v daňovém řízení mají podle jeho názoru základ mnohé námitky uplatněné v žalobě. Důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Ten pak musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních nebo k jejichž Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (§ 92 odst. 3 a 4 daňového řádu), resp. v průběhu daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení (§ 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu]. Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch.

28. Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví. Z hlediska unesení důkazního břemene je tak nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah. K obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, publ. pod č. 618/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277, publ. pod č. 666/2005 Sb. NSS). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil.
29. Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu). Soud tedy uzavírá, že daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125).
30. Úkolem správce daně tedy bylo v první řadě prokázat a žalobci srozumitelně sdělit skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků, které žalobce uplatnil a předložil. Jestliže se mu to povedlo, čemuž soud přisvědčuje a zaobírá se tím níže, bylo na žalobci, aby prokázal soulad účetnictví se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby je jeho hospodaření průkazné, nebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázal.

31. Naopak s ohledem na předestřenou právní úpravu tudíž nebylo namístě po daňových orgánech požadovat – jak činí žalobce v žalobě – aby prokazovaly přímo nepravdivost tvrzení o likvidaci zásob žalobce (bod 2 odůvodnění tohoto rozsudku) či dokonce prokazovaly prodej údajně zlikvidovaných zásob (body 4, 6, 7 či 9 odůvodnění tohoto rozsudku). Žalobce se rovněž mylí, pokud se domnívá, že obstat mohlo jeho pouhé tvrzení o likvidaci zásob (bod 5 odůvodnění tohoto rozsudku). Tvrzenou likvidaci zásob totiž měl v řízení prokazovat právě žalobce.
32. Žalobce v žalobě zpochybňuje, zda správce daně unesl důkazní břemeno ve vztahu k pochybnostem, které správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu formuloval v bodech 1 a 3 výzvy k prokázání skutečnosti ze dne 11. 4. 2019, č. j. 1154737/19/2512-60563-506432. K pochybnostem správce daně formulovaným v bodech 1 a 3 výzvy, na něž je třeba nahlížet v jejich vzájemné souvislosti, soud uvádí, že je považuje za vážné a řádně specifikované. Správce daně k nim dospěl zejména na základě žalobcem tvrzené, avšak dostatečně neprokázané likvidace obrovského množství (fakticky desítek tun za desítky tisíc eur) nakoupených zásob. Žalobcova tvrzení ohledně likvidace onoho zboží, kterou se nejprve pokoušel doložit dokumentem nazvaným „Odpisy 2015“, který není ničím jiným než pouhou tabulkou se soupisem zboží, se v čase měnila a nepůsobí věrohodně. Například v podání datovaném dnem 7. 2. 2018 žalobce uvedl, že skladovou evidenci za rok 2013 až 2015 nevedl, jelikož neměl sklad a veškeré zboží bylo v dodávce. Vzhledem k tomu nedokázal spočítat odpisy, některé zboží musel vyhodit z důvodu rozbití či špatné zboží z důvodu nechlazení. Toto špatné zboží se průběžně vyhazovalo do kontejnerů nebo při nákupu v Německu ve firmě SELIN FOOD GmbH mu dovolili vyhodit některé zboží do jejich kontejnerů, ale žádný zápis nebyl proveden. Navzdory tomu žalobce dne 16. 6. 2018 správci daně předložil čestné prohlášení datované dnem 18. 6. 2018, ve kterém uvedl, že zboží z podnikatelské činnosti, které bylo neprodejné z důvodu prošlého data spotřeby, zkažení z důvodu překročení teploty výrobku, rozbití výrobku či jiného úbytku nebo poškození zboží odvezl vlastní dodávkou do firmy dodavatele SELIN FOOD GmbH v Drážďanech, kde je po domluvě s touto firmou vyhodil do kontejnerů této firmy určených k likvidaci těchto odpadů. K prohlášení připojil 13stránkový soupis nazvaný Likvidace odpadu, na první straně za celý rok 2015 a následně za každý měsíc tohoto roku se seznamem zboží a uvedeným množstvím a údajem o umístění a roztrídění odpadu – SELIN FOOD GmbH, kdy každá strana je opatřena razítkem s údaji společnosti SELIN FOOD GmbH a parafou nespifikované osoby.
33. Listiny, kterými žalobce míní svá tvrzení o likvidaci zásob prokázat, proto soud stejně jako daňové orgány hodnotí i v kontextu toho, že žalobce například nevedl skladovou evidenci apod., jako nevěrohodné, nedostatečné a s ohledem na průběh daňové kontroly v této věci a ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2013, 2014 a 2015 předkládané nelogicky a vzhledem k předchozím vyjádřením žalobce překvapivě, když jejich existenci žalobce předtím nejenže neavizoval, ačkoli byl v tomto duchu vyzýván, ale dokonce výslovně uvedl, že takovéto listiny ani neexistují.
34. Jde-li o formulaci jeho pochybností, správce daně skutečně ve výzvě neodkázal na výsledek mezinárodního dožádání dle nařízení Rady (EU) č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „nařízení č. 904/2010“), ačkoli jej v té době již měl k dispozici. Správce daně žádostí ze dne 16. 7. 2018 německému orgánu předložil 13stránkový soupis nazvaný Likvidace odpadu předložený žalobcem a požádal v první řadě o ověření, zda bylo zboží skutečně zlikvidováno u společnosti SELIN FOOD GmbH, zda existují záznamy o likvidaci tohoto zboží (jakým způsobem byla likvidace provedena, čas a

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

místo likvidace, jaké konkrétní zboží bylo likvidováno, kdo byl za likvidaci zodpovědný) s tím, že též žádal o zaslání záznamů o likvidaci tohoto zboží. Správce daně žádal i o ověření dalších skutečností, ta však měla podle názoru soudu význam jen v případě, kdyby se z šetření německého orgánu podávalo, že zboží mohlo být společností SELIN FOOD GmbH zlikvidováno. Německý orgán správci daně dne 8. 1. 2019 sdělil, že společnost poskytla informace, že v žádném případě nebylo zboží v takovém rozsahu zničeno a že protokoly o zničení nevystavila. Razítko na nich zobrazené od srpna 2018 postrádá; mezitím používá firemní razítko se změněným designem, jak je zobrazeno v jediné příloze odpovědi od německého orgánu.

35. To, že výsledek mezinárodního dožádání nebyl ve výzvě uveden, neznamená, že by výzva v důsledku toho neobstála a na jejím základě nedošlo k přenesení důkazního břemene na žalobce. Je tomu tak proto, že skutečnosti uvedené ve výzvě stran likvidace zásob ob stojí samy o sobě, a také proto, že důkazní hodnota výsledku mezinárodního dožádání je spíše nízká. Německý orgán se totiž ve své odpovědi omezil na sdělení výsledku šetření, aniž by uvedl konkrétní zdroj (např. fyzickou osobu jednající za společnost) své informace a uvedl či doložil, jak ke svému výsledku došel (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2014, č. j. 1 Afs 73/2011-167, publ. pod č. 3016/2014 Sb. NSS). V celkovém důkazním kontextu ve spojení s dalšími důkazy, které jsou popsány výše a ob stojí samy o sobě, však lze uzavřít, že i výsledek tohoto šetření podporuje závěry, které daňové orgány učinily na základě tvrzení a listin předložených žalobcem, kdy – a to je ve věci zcela zásadní – to byl právě on, jehož v tomto směru tížilo důkazní břemeno. Pominout pak nelze ani to, že žalobce byl s výsledkem mezinárodního šetření seznámen ještě před vydáním dodatečných platebních výměrů.
36. V důsledku prokázání konkrétních, podložených a řádně specifikovaných pochybností správce daně tak došlo ke zpochybnění účetnictví žalobce a přenosu důkazního břemene na žalobce, na němž bylo, aby prokázal soulad svých tvrzení uvedených v daňových přiznáních, ve svém účetnictví, resp. v dalších podáních se skutečností. Žalobce však v tomto ohledu žádné nové důkazy již nepředložil, ačkoli byl v tomto směru správcem daně konkrétně poučen, a pochybnosti správce daně tak nevyvrátil. Přitom se lze ztotožnit s názorem, že *„pokud byl majetek fyzicky zlikvidován plátcem, měla by být likvidace doložena likvidačním protokolem, obsahujícím důvod, způsob a čas likvidace, místo provedení likvidace, specifikaci zlikvidovaných věcí, způsob naložení se zlikvidovanými věcmi a označení pracovníků odpovědných za likvidaci. Pokud likvidační protokol neobsahuje uvedené náležitosti, leží na plátcovi důkazní břemeno k prokázání reálné likvidace obchodního majetku jinými prostředky. Pokud by fyzickou likvidaci prováděla pro plátce třetí osoba, měla by mu vystavit potvrzení o likvidaci s obdobnými náležitostmi, jaké má likvidační protokol“* (NOVOTNÁ, Monika. § 77 [Vyrovnání odpočtu daně]. In: NOVOTNÁ, Monika, OLŠANSKÝ, Václav. Zákon o dani z přidané hodnoty. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 520, marg. č. 3.).
37. Daňové orgány dále ve svých rozhodnutích vysvětlily, i proč na situaci žalobce nenahlíží jako na stav, kdy část nakoupených plnění (údajně zlikvidovaného zboží) byla použita pro účely nesouvisející s uskutečňováním ekonomických činností plátce, ale jako na zboží, které bylo použito k ekonomické činnosti žalobce, čímž byla dostatečně vypořádána i odvolací argumentace žalobce. Právě tu skutečnost totiž žalobce – ačkoli si z tohoto pořízeného zboží uplatnil nárok na odpočet daně v souladu s § 72 zákona o DPH v plné výši k uskutečňování svých ekonomických činností – v řízení neprokázal, když v první řadě ani neprokázal tvrzenou likvidaci zboží. Soud se s těmito závěry ztotožňuje a dodává, že žalobcem tvrzené závěry o tom, že v jeho případě nelze než dovodit, že zboží bylo použito pro účely

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

nesouvisející s podnikáním, nevyplývají ani z jím odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu. Ten ve svém rozsudku ze dne 29. 2. 2012, č. j. 7 Afs 13/2012-31, posuzoval značně odlišnou situaci, ve které daňový subjekt nesporně prokázal úbytek zboží (mj. totiž vedl potřebné evidence a řádně prováděl inventury) a současně nic nenásvědčovalo tomu, že by toto zboží (pohonné hmoty) bylo odcizeno či zničeno. Daňový subjekt ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem tedy na rozdíl od věci žalobce posuzované zdejším soudem úbytek zboží věrohodně doložil a předmětem řízení byla „už jen pouze“ otázka zdůvodnění inventarizačního manka a jeho zdanění.

38. Z tohoto důvodu správce daně správně nezohlednil částku ve výši 2 662 735,90 Kč jako zlikvidované zboží, ale vycházel z toho, že šlo zboží, které bylo použito k ekonomické činnosti žalobce. Nebylo tedy namístě postupovat žalobcem v žalobě navrhovanou cestou opravy odpočtu daně.
39. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu [která se sice týká § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012-33, ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, či ze dne 22. 9. 2016, č. j. 4 Afs 74/2016-46)] platí, že *„stanovení daně podle pomůcek je náhradní způsob stanovení daně v případě, že 1) daňový subjekt nesplní při dokazování zákonem stanovené povinnosti a 2) daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit dokazováním“* (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, publ. pod č. 3418/2016 Sb. NSS). Ke stanovení daně pomocí pomůcek je třeba přistoupit v situaci, kdy byla zpochybněna podstatná část účetnictví a jeho vypovídající hodnota jako celku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142). Pro použití pomůcek však nelze stanovit *„žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu“* (srov. již zmíněné usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 87/2015-29).
40. Jelikož správce daně na základě výše uvedeného správně dospěl k závěrům, že zde existují vážné důvody a závažné pochyby, které činí účetnictví žalobce neúplným, neprůkazným a nesprávným, nemohl stanovit daň dokazováním podle § 92 daňového řádu. Splněny proto byly podmínky dle § 98 daňového řádu, a správce daně tak daň stanovil na základě pomůcek. Nesplnění zákonné povinnosti při dokazování ze strany žalobce spatřuje soud ve shodě s daňovými orgány v tom, že žalobce – ačkoli jej s ohledem na řádně sdělené a prokázané pochybnosti správce daně tížilo důkazní břemeno – neprokázal tvrzenou likvidaci obrovského množství nakoupených zásob.
41. Stanovení daně podle pomůcek představuje určitý limit i pro odvolací řízení a následný přezkum ve správním soudnictví. Podle § 114 odst. 4 daňového řádu totiž platí, že *„směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek“*. Soud proto konstatuje, že zkoumání zákonnosti dodatečných platebních výměrů, jimiž byla stanovena daň podle pomůcek, se v rámci odvolacího řízení omezuje na zjištění, zda byly naplněny podmínky, za nichž lze vydat rozhodnutí o stanovení Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daně podle pomůcek, a na přiměřenost použitých pomůcek. Odvolací řízení v případě stanovení daně podle pomůcek tudíž podle názoru soudu nemůže sloužit k nápravě toho, co žalobce zanedbal v průběhu daňové kontroly, a suplovat jeho pasivitu.

42. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá, že limity odvolacího řízení podle § 114 odst. 4 daňového řádu platí i pro následný soudní přezkum (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54, nebo ze dne 12. 5. 2021, č. j. 6 Afs 363/2020-52). V naposledy uvedeném rozsudku Nejvyšší správní soud dále shrnul, že *„daňový subjekt může namítat neadekvátní výši daně stanovené dle pomůcek s poukazem, že správce daně při práci s pomůckami hrubě vybočil z mezí správního uvážení. Takto lze napadnout jednoznačné excesy správce daně při použití pomůcek, mezi něž patří nepřezkoumatelná úvaha správce daně ohledně konstrukce zvolené pomůcky či tak závažné logické deficity zvolené pomůcky, že vůbec nelze hovořit o stanovení daně, která by dostatečně přesně reflektovala realitu. Jde o případy zásadních pochybení správce daně provázených logickou neudržitelností jeho úvah ... [blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67]. K námitce daňového subjektu lze přezkoumat kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a dále, zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem (neumožnil mu seznámit se s pomůckami ...) [blíže viz bod 37 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS]. Daňový subjekt musí tvrdit, že stanovená daňová povinnost je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena ... [blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40]. Závěr, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, však lze učinit pouze v případě, že správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil. To se týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Právě vzhledem k tomu, že konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože kvalifikovaného), může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti ... [blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43]. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti tedy logicky leží na daňovém subjektu, neboť on podává toto tvrzení ... [blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156].*
43. S citovaným právním názorem se zdejší soud plně ztotožňuje a dodává, že žalobce ve vztahu ke stanovení daně pomocí pomůcek namítal to, že daňové orgány měly vycházet z předpokladu, že sporná část zboží byla použita pro účely nesouvisející s podnikáním, čemuž daňové orgány ani soud nepřisvědčily (viz výše). Dále žalobce namítal již pouze to, že parametry pro použití určení základu daně navýšeného o prodejní marži byly správci daně známy, k čemuž odkázal na bod 22 žalobou napadeného rozhodnutí. K tomu soudu konstatuje, že v odkazovaný bod 22 se týká skutečností, na základě kterých správce daně formuloval své pochybnosti ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu. Takovouto skutečností mělo být i to, že u žalobce byla zjištěna záporná obchodní přírážka ve výši 62 %, i když z předložených daňových dokladů bylo zjištěno, že žalobce při prodeji zboží u velkoobchodu uplatňuje obchodní přírážku ve výši cca 18 %. Pokud touto námitkou žalobce mínil podpořit své tvrzení, že daň bylo možné stanovit dokazováním, soud s ním nesouhlasí. Určení základu daně předestřeným způsobem, tj. pomocí navýšení o procenta představující obchodní přírážku stanovenou na základě dat z předchozích let, totiž za dokazování považovat nelze. Správce daně navíc při stanovení daně pomocí pomůcek správně vycházel Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

z toho, že žalobce v předmětných zdaňovacích obdobích neprovozoval pouze velkoobchod s potravinami, ale též i několik provozoven s občerstvením kebab, jejichž počet ani sám není s to v daném období konkrétně určit.

44. Lze tedy uzavřít, že daňové orgány nepochybily, když při splnění zákonných podmínek stanovily daň podle pomůcek. Výsledná daň byla tímto postupem podle žalobcem nezpochybněného závěru žalovaného stanovena dostatečně spolehlivě.
45. S ohledem na výše uvedené soud vyhodnotil žalobu v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
46. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, a ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 nejbližze 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.

Ústí nad Labem 28. června 2023

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.