



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně: **TABACCO POINT s. r. o.**, IČO 05572061
sídlem Babylon 98, 334 01 Domažlice
zastoupená JUDr. Ondřejem Trubačem, LL.M., Ph.D.,
advokátem
sídlem Na Poříčí 1079/3a, 110 00 Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2025, č. j. 17453/25/5300-22444-704601,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

1. Rozhodnutím žalovaného ze dne 25. 6. 2025, č. j. 17453/25/5300-22444-704601 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a bylo potvrzeno celkem 12 dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 29. 8. 2024, jimiž byla žalobkyni za zdaňovací období leden až prosinec 2021 doměřena podle pomůcek daň z přidané hodnoty (dále jen „*Daň*“). Správce daně totiž v průběhu daňové kontroly zjistil, že žalobkyně nezahrnula do evidence pro účely Daně veškerá uskutečněná zdanitelná plnění z prodeje tabákových výrobků a zpochybnil tak žalobkyní vedené účetnictví, evidence pro účely Daně a správnost vykázaných uskutečněných zdanitelných plnění. Podle správce daně nebylo možné stanovit Daň dostatečně spolehlivě dokazováním, a proto přistoupil ke stanovení Daně podle pomůcek.
2. Žalobkyně podala proti napadenému rozhodnutí včasnou a přípustnou žalobu podle § 65 a násl. s. ř. s. Žalobkyně žádala, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Podle žalobkyně nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení Daně podle pomůcek dle § 98 daňového řádu.
3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě trval na zákonnosti napadeného rozhodnutí a měl žalobní námitky za nedůvodné. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

II.

Průběh daňového řízení a právní východiska soudu

4. Dne 21. 2. 2023 byla u žalobkyně zahájena daňová kontrola na Daň mj. za zdaňovací období leden až prosinec 2021, v níž daňové orgány prověřovaly mj. obchodní přírážku žalobkyně z prodeje tabákových výrobků. Správci daně vznikly vzhledem ke zjištění o neobvykle nízké obchodní přírážce pochybnosti o správném vykázání a odvedení Daně ze všech uskutečněných zdanitelných plnění při prodeji tabákových výrobků.
5. Výzvou ze dne 21. 2. 2023, č. j. 248231/23/2305-00561-402554 (dále jen „*Výzva*“), správce daně vyzval žalobkyni, aby předložila skladovou evidenci zásob a vysvětlila rozdíl mezi stavem zásob evidovaným v původně předložené evidenci a stavem zásob vyplývajícím z následně žalobkyní provedené rekonstrukce a opravy skladové a účetní evidence. Výzvou ze dne 10. 5. 2023, č. j. 1075897/23/2305-00561-405000 (dále jen „*Výzva 1*“) správce daně vyzval žalobkyni k předložení úplného účetnictví dle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „*zákon o účetnictví*“), cenové evidence prodávaného zboží, skladové evidence a dokladů o inventarizaci majetku a závazků. Výzvou ze dne 13. 9. 2023, č. j. 1656948/23/2305-00561-405000 (dále jen „*Výzva 2*“) vyzval správce daně žalobkyni k doložení průměrné obchodní přírážky, k prokázání výše podílu jednotlivých skupin zboží na celkových tržbách, k doložení konečného stavu na účtu 504 Prodané zboží a účtu 604 Tržby za zboží a zdůvodnění rozdílu dle žalobkyní předložených upravených inventurních soupisů. Výzvou ze dne 5. 2. 2024, č. j. 159540/24/2305-60562-404853 (dále jen „*Výzva 3*“; *Výzva 1*, *Výzva 2* a *Výzva 3* dále i jen souhrnně jako „*Výzvy*“) vyzval správce daně žalobkyni k prokázání toho, že byla Daň odvedena ze všech uskutečněných zdanitelných plnění v souladu s § 20a, § 20 odst. 1 a § 108 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*ZDPH*“), neboť vzhledem ke zjištění průměrné obchodní přírážce prodaných tabákových výrobků by výše dosažených tržeb v roce 2021 měla být o cca 1,6 mil. Kč vyšší, než žalobkyně zaúčtovala v předloženém účetnictví. Důvodem následného doměření Daně bylo zjištění správce daně, že žalobkyně

neprokázala, že vykázala a odvedla Daň ze všech uskutečněných zdanitelných plnění ve správné výši. Správce daně žalobkyni Daň stanovil podle pomůcek dle § 98 daňového řádu.

6. § 98 odst. 1 věta první daňového řádu stanoví, že nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.
7. § 98 odst. 3 daňového řádu stanoví, že pomůckami jsou 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.
8. § 98 odst. 4 věta první daňového řádu stanoví, že neprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná.
9. Podle § 9 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., k provedení zákona o účetnictví pro podnikatele (dále jen „*Vyhláška*“) platí, že o zásobách se účtuje průběžně způsobem A nebo periodicky způsobem B. U způsobu A se v průběhu účetního období účtuje s využitím účtů v účtové třídě 1 Zásoby. U způsobu B se v účtové třídě 1 Zásoby účtuje ke konci rozvahového dne na základě stavu zásob podle evidence o zásobách. Způsob B mohou účetní jednotky použít pouze v případě, že zajistí průkazné vedení evidence o zásobách tak, že budou schopny prokázat v průběhu účetního období stav zásob včetně ocenění těchto zásob podle zákona.
10. Podle ustálené judikatury správních soudů platí, že ke stanovení daňové povinnosti podle pomůcek musí být splněny tři podmínky: (i) daňový subjekt nesplnil některou ze svých povinností při dokazování, (ii) proto nebylo možné stanovit daň dokazováním a (iii) daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě [srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 12. 2020, č. j. 10 Afs 185/2020-43, č. 4140/2021 Sb. NSS, bod 12; v tomto rozsudku zdejšího soudu jednotlivé podmínky dále jen jako „*první podmínka*“, „*druhá podmínka*“ nebo „*třetí podmínka*“].
11. Specifikům stanovení daně pomůckami odpovídá i omezený rozsah přezkumu v odvolacím řízení a následně v řízení před správními soudy. Při stanovení daně podle pomůcek může daňový subjekt v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: (1) může brojít proti zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování, nebo (2) může brojít proti dostatečné spolehlivosti stanovení daňové povinnosti a namítat kvalitu pomůcek, jejich hodnocení nebo procesní pochybení. Toto oprávnění daňového subjektu je ovšem třeba posuzovat značně restriktivně s ohledem na okolnosti stanovení daně podle pomůcek (nesplnění důkazní povinnosti). V obou případech pak daňový subjekt musí opírat svá tvrzení o patřičné důkazy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2023, č. j. 7 Afs 248/2023-48, bod 13 a tam odkazovaná judikatura).
12. V daňovém řízení má každý daňový subjekt povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí. Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

a záznamy. Nabude-li správce daně pochybností o předložených dokladech či o věrohodnosti účetnictví, nese důkazní břemeno toliko ohledně těchto pochybností; nemusí prokazovat nesprávnost účetnictví či nepravost dokladů. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je opět na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k posuzovanému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval (srov. též § 92 odst. 3 daňového řádu). Aplikace daňových pomůcek přichází v úvahu ve chvíli, kdy daňový subjekt své důkazní břemeno neunes v takové míře, že daň nelze dokazováním stanovit. Není úkolem správce daně, aby v případě takto zásadního neunesení důkazního břemene dohledával za daňový subjekt důkazní prostředky a sám stanovil daň dokazováním. Typicky lze k použití pomůcek přistoupit při předložení neúplného či nevěrohodného účetnictví. Sice i za takové situace lze stanovit daň dokazováním, nicméně pouze v případě, že bude daňový subjekt schopen předložit důkazní prostředky, které vedení účetnictví v podstatě nahradí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2024, č. j. 3 Afs 75/2022-53, body 18 a 19). Nelze určit, v jaké míře musí být účetnictví neprůkazné či nevěrohodné, aby bylo možné použít pomůcky – posouzení, zda bylo možné stanovit daň dokazováním, je nutné provést vždy v každém jednotlivém případě dle konkrétních souvislostí, a to především s ohledem na intenzitu pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsah a obsah (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2023, č. j. 5 Afs 192/2022-53, bod 29 a tam odkazovaná judikatura).

13. Oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je třeba vykládat restriktivně. Daňovému subjektu nenáleží právo domáhat se použití konkrétních pomůcek. V rámci přezkumu daně stanovené podle pomůcek je nutno vycházet ze skutečnosti, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech a musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Daňový subjekt může námitky směřovat pouze vůči jednoznačným excesům ze strany správce daně při stanovení daně pomůckami, a to zejména stran adekvátnosti zvolených pomůcek, jejich hodnocení či procesních pochybení správce daně. Námitkami daňového subjektu lze dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. 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. Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti přitom leží na daňovém subjektu, neboť on podává tato tvrzení. Závěr o tom, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, lze učinit pouze v případě, použil-li správce daně zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil. Jako jednoznačný exces je možné označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně odrážela realitu daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2025, č. j. 10 Afs 117/2025-40, body 16 až 18 a tam odkazovaná judikatura).
14. Daňová povinnost stanovená na základě pomůcek by měla být dostatečně spolehlivá. Spolehlivost se ovšem týká pouze celkového výsledku stanovení daňové povinnosti za

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

použití pomůcek. Konečné rozhodnutí o základu a výši daně za použití pomůcek je vždy výsledkem odhadu (přestože maximálně kvalifikovaného), proto může daňový subjekt polemizovat pouze s tímto výsledným určením daňové povinnosti. 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2024, č. j. 4 Afs 68/2024-39, bod 29 a tam citovaná judikatura).

III.

Posouzení soudu

15. Vzhledem k tomu, že oba účastníci vyjádřili souhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání (žalobkyně v podání ze dne 9. 3. 2026 a žalovaný ve vyjádření k žalobě), rozhodl soud podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání.
16. V souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Přezkumná činnost soudu dále respektovala dispoziční zásadu vyjádřenou v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 in fine a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost 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, z jakých skutkových či právních důvodů je napadené rozhodnutí správního orgánu nezákonné.
17. Žaloba je nedůvodná.
18. Soud předznamenává, že z hlediska soudního přezkumu představují napadené rozhodnutí a dodatečné platební výměry jeden celek (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, č. 534/2005 Sb. NSS) a že správní soudy neprovádějí dokazování správním spisem (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS). Za odůvodnění dodatečných platebních výměrů se přitom podle § 147 odst. 3 daňového řádu považuje, v případě stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, odůvodnění zprávy o daňové kontrole.
19. Daňové orgány z dokladů předložených žalobkyní zjistily celkovou nákupní cenu žalobkyní nakoupených tabákových výrobků v roce 2021 a celkovou prodejní cenu žalobkyní prodaných tabákových výrobků v roce 2021. Podíl prodejní ceny a nákupní ceny určil procentuální výši toho, co žalobkyně oproti prodejní ceně k nákupní ceně přirazila. Tímto postupem daňové orgány zjistily marži žalobkyně v roce 2021 ve výši 4,32 %. Tato marže nesouhlasila s podílem součtu pevných prodejních cen prodaných výrobků a součtu nákupních cen dle dokladů předložených žalobkyní: v roce 2021 měla tato marže činit 4,53 % až 10,98 %, průměrně 6,58 %. Soud souhlasí se správcem daně, že tato výrazná disproporce důvodně zpochybnila, že žalobkyně odvedla Daň ze všech zdanitelných plnění ve správné výši, tedy ze všech tržeb, které žalobkyně za prodej zboží obdržela. Správce daně tedy postupoval správně, když žalobkyni vyzval k vysvětlení zjištěných rozdílů obchodních přírážek, k prokázání řádného zaúčtování všech zdanitelných plnění a přiznání Daně ze všech uskutečněných zdanitelných plnění v souladu s § 20a odst. 1, § 21 odst. 1 a § 108 odst. 1 ZDPH [viz str. 4 až 7, 14 a 15 zprávy o daňové kontrole ze dne

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

29. 8. 2024, č. j. 1410087/24/2305-60562-404853 (dále jen „ZDK“) a bod 24 až 27 a 31 napadeného rozhodnutí].

20. Soud aprobuje závěr daňových orgánů, že žalobkyně přes Výzvy rozdílů marží nevysvětlila a jejich důvod neprokázala. Ve svých podáních žalobkyně vyloučila správnost skladové evidence podle původních inventurních soupisů a předložila novou skladovou evidenci (inventurní soupisy), přičemž tato nová skladová evidence se od té původní podstatně lišila. Nové údaje skladové evidence žalobkyně (zpětně) vypočetla tak, že ke stavu zjištěného kompletní fyzickou inventurou skladových zásob ke dni 31. 12. 2022 připočetla podle zaúčtovaných dokladů nakoupené zboží a odečetla prodané zboží. Z těchto údajů žalobkyně dovodila svou marži v roce 2021 ve výši 7,5166 %. Touto marží měla žalobkyně pochybnosti správce daně za vyvrácené, protože odpovídala předpokládané výši 7,4 % až 7,6 % (viz str. 5 až 8 ZDK a body 18 až 28 napadeného rozhodnutí).
21. Soud se shoduje s daňovými orgány, že žalobkyně nepředložila průkaznou skladovou evidenci a neprokázala zjištěné rozdíly ve skladových evidencích. Účetnictví žalobkyně je nevěrohodné, protože nové inventurní soupisy neosvědčovaly stav zboží na skladu žalobkyně v průběhu roku 2021, jelikož šlo pouze o údaje vypočtené zpětně podle dokladů o koupi a prodeji, nikoli o údaje zjištěné fyzickou inventurou skladu. Důvodné pochybnosti o úplnosti a průkaznosti účetnictví žalobkyně nevyvrátila a rozdíl mezi marží vyplývající z původních účetních dokladů a marží odvozenou z pevných prodejních cen tabákových výrobků nevysvětlila. Žalobkyně neprokázala řádné zaúčtování všech uskutečněných plnění a jejich řádné zdanění Daní. Její účetnictví bylo neúplné a neprůkazné a Daň nebylo možno stanovit dokazováním.

První podmínka

Daňové orgány odůvodnily závěr, že žalobkyně nesplnila zákonnou povinnost při dokazování, následovně (viz str. 11 a 13 ZDK a body 34, 35 a 52 napadeného rozhodnutí): Žalobkyně byla povinna prodávat tabákové výrobky za pevně určenou prodejní cenu, která tak určuje výši přírážky. Z původních inventurních soupisů vyplynulo, že žalobkyně, pokud prodala vykazované množství výrobků, uplatňovala výrazně nižší marži. Následně však žalobkyně od původních inventurních soupisů ustoupila a předložila nové soupisy, které sice odpovídaly přírážce odvozené z pevné prodejní ceny, ale vykazovaly značné rozdíly v množství skladových zásob oproti původním inventurním soupisům (žalobkyně v nových inventurních soupisech deklarovala stav zásob oproti původním inventurním soupisům ke dni 31. 12. 2020 o 1 492 415,41 Kč nižší a ke dni 31. 12. 2021 o 583 912,21 Kč vyšší). Nově předložené účetní knihy (výsledovka a rozvaha) nesouhlasily s údaji uvedenými v původních účetních výkazech přiložených k daňovým přiznáním. Žalobkyně nedoložila průkaznou evidenci o zásobách za rok 2021 podle zákona o účetnictví, Vyhlášky a Českého účetního standardu č. 015. To vedlo k tomu, že nebylo možno zjistit faktický pohyb zásob a jejich ocenění v průběhu roku. Dále to znemožnilo zjištění, z jakých konkrétních dodávek pocházejí jednotlivé druhy prodaných tabákových výrobků, i zjištění jejich prodejní ceny a obchodní přírážky. Žalobkyně totiž účtovala o zásobách způsobem B dle § 9 odst. 7 Vyhlášky a byla tudíž povinna vést skladovou evidenci zásob tak, aby byla schopna prokázat v průběhu účetního období stav zásob a jejich pořizovací cenu. Žalobkyně neprovedla inventarizaci zásob k rozvahovým dnům příslušných účetních období. Žalobkyně neprokázala správnost a úplnost svého účetnictví za rok 2021 a že byla odvedena Daň při prodeji tabákových výrobků ze všech Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

uskutečněných zdanitelných plnění ve správné a úplné výši. Tím, že v uskutečněných plněních vykázaných v evidencích k Dani chybí tržby z prodeje tabákových výrobků, je předložené účetnictví nesprávné a neúplné.

22. Tím podle daňových orgánů žalobkyně nesplnila povinnost dle § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu (předložit důkazní prostředky prokazující své tvrzení) a § 92 odst. 3 daňového řádu (prokázat všechny skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení a dalších podáních). Žalobkyně nepředložila důkazní prostředky, které by prokázaly správnost a úplnost jejího účetnictví a řádné zaúčtování a zdanění všech uskutečněných zdanitelných plnění v souvislosti s prodejem tabákových výrobků v souladu s § 20a odst. 1, § 21 odst. 1 a § 108 odst. 1 ZDPH.

Druhá podmínka

23. Daňové orgány odůvodnily závěr, že v důsledku naplnění první podmínky nebylo možno stanovit Daň dokazováním, následovně (viz str. 11 a 12 ZDK a bod 37 napadeného rozhodnutí). Žalobkyně přes Výzvy nesplnila svou zákonnou důkazní povinnost a neprokázala, že předložené účetnictví bylo vedeno v souladu se zákonem o účetnictví, že bylo správné, úplné a průkazné a podávalo tak věrný a poctivý obraz o jejím hospodaření. Žalobkyně zejména nepředložila skladovou evidenci a neuvedla žádné podrobnosti k nově provedené zpětné úpravě stavu zásob, kterou znevěrohodnila původně předložené účetnictví. Žalobkyně tak neprokázala svá tvrzení o stavu skladových zásob a řádné zaúčtování a zdanění všech uskutečněných zdanitelných plnění v souvislosti s prodejem tabákových výrobků. Dokazováním tedy nebylo možné Daň stanovit a pro správnou výši daně odpovídající ekonomické realitě bylo nutné použít pomůcky.

Třetí podmínka

24. Daňové orgány odůvodnily závěr, že pomůckami mohla být Daň stanovena dostatečně spolehlivě, následovně (viz str. 12 až 20 ZDK a body 39 až 49 napadeného rozhodnutí). Jako pomůcky využily daňové orgány nezpochybněné údaje zjištěné v průběhu daňové kontroly (části účetnictví žalobkyně včetně původních inventurních soupisů), informace zjištěné vyhledávací činností od dodavatelů žalobkyně (hodnota nakoupených tabákových výrobků) a propočet obchodní přírážky z nakupovaného zboží zjištěných správcem daně od dodavatelů a ověřených z dokladů zaúčtovaných v účetnictví žalobkyně a předložených žalobkyní.
25. Daňové orgány postupovaly takto: Vzhledem k účetnictví žalobkyně a jejímu tvrzení, že převážná část tržeb žalobkyně byla tvořena tržbami z prodeje tabákových výrobků, zjistily daňové orgány hodnotu prodaných tabákových výrobků zaúčtovaných žalobkyní na účtu 504 - Prodané TBV v nákupních cenách a hodnotu nakoupených tabákových výrobků též ověřily u dodavatelů. Dále daňové orgány zjistily průměrnou obchodní přírážku v procentech. Vypočetly jí z daňových dokladů žalobkyně ověřených u dodavatelů žalobkyně. Vyšší výši průměrné obchodní přírážky přitom tvrdila i žalobkyně, jelikož v rámci rekonstrukce skladového hospodářství použila pro zdaňovací období měsíců ledna až prosince 2021 hodnotu obchodní přírážky 7,51 % (správce daně hodnotu 6,58 %). Poté daňové orgány vypočetly skutečné tržby z prodeje tabákových výrobků jako součet hodnoty prodaných tabákových výrobků v nákupních cenách a průměrné obchodní přírážky. Nakonec daňové orgány vypočetly rozdíl mezi tržbami z prodeje tabákových výrobků a tržbami skutečně zaúčtovanými, resp. zdaněnými. Z tohoto rozdílu vypočetly

jednu dvanáctinu (1/12) vzhledem k počtu zdaňovacích období v rámci kalendářního roku a právě o tuto částku navýšily základ daně tvrzený žalobkyní v daňových priznáních.

Naplnění první a druhé podmínky

26. Žalobkyně v žalobě sporovala naplnění první i druhé podmínky pro užití pomůcek pro stanovení daně (srov. body 17 až 75 žaloby).
27. Žalobkyně nezpochybňovala, že nové inventurní soupisy vznikly tak, že z fyzické inventury ke dni 31. 12. 2022, která ověřila skutečný stav zboží na skladě ke dni 31. 12. 2022, a dokladů o nákupu a prodeji zboží zpětně dopočetla stav zásob v roce 2021. Žalobkyně potvrdila, že výsledky původních a nových inventurních soupisů se lišily, a tvrdila, že při vedení skladové evidence původně pochybila.
28. Žalobkyně namítla, že správnými údaji nových inventurních soupisů splnila své důkazní povinnosti a že daňové orgány měly při stanovení Daně vycházet z nových inventurních soupisů, jelikož o realizovaných prodejkách žalobkyně účtovala řádně a k jejich krácení nedošlo.
29. Obdobné odvolací námitky vypořádal žalovaný v bodech 52 až 58 a 60 až 75 napadeného rozhodnutí. Podle žalovaného žalobkyně v průběhu daňové kontroly přes Výzvy neprokázala správnost a úplnost svého účetnictví a zdanění všech uskutečněných zdanitelných plnění. Správce daně řádně odůvodnil pochybnosti o správnosti a úplnosti výše vykázaných tržeb tím, že z žalobkyní vykázaných údajů (poměr pevných prodejních cen a nákupních cen tabákových výrobků) vyplývala podivně nízká průměrná obchodní přírážka. Tuto pochybnost žalobkyně vysvětlila výlučně tím, že pochybila při vedení skladové evidence a předložila nové inventurní soupisy zásob ke dni 31. 12. 2020 a 31. 12. 2021, podstatně se lišící od původních evidovaných údajů o stavu zásob. Tyto nové inventurní soupisy daňové orgány vyhodnotily jako nevěrohodné, nejen proto, že neodpovídaly původně evidovanému stavu zásob, ale především proto, že nové inventurní soupisy vznikly tak, že žalobkyně zpětně stavy zásob vypočetla podle fyzicky zjištěného stavu zásob ke dni 31. 12. 2022 a účetních dokladů za bezprostředně předcházející období. Jelikož žalobkyně nepředložila účetní záznamy dokumentující stav a pohyb zásob zboží v průběhu kontrolovaných období, nebylo možné ověřit vazbu prodaného zboží na realizované tržby. Žalobkyně neprovedla řádnou inventarizaci k poslednímu dni příslušného účetního období, tudíž stav zásob v inventurních soupisech nebylo možno porovnat s účetním stavem dle skladové evidence. Pochybnosti, že žalobkyně neodvedla Daň ze všech uskutečněných zdanitelných plnění, jsou zřejmé z toho, že žalobkyní vykázaná výše obchodní přírážky vylučovala, že by žalobkyně tabákové výrobky prodala za státem regulovanou cenu, což muselo vyústit v jediný logický závěr, že žalobkyně nezaúčtovala veškeré tržby z prodeje zboží ve správné a úplné výši. Argumentace žalobkyně, že sice pochybila při vedení skladové evidence, ale tržby zaúčtovala správně a úplně, byla vyvrácena: Účtovala-li žalobkyně o zásobách zboží způsobem B a tvrdila-li současně, že chybně zaúčtovala na konci účetního období konečný stav zásob, logicky musela chybně evidovat náklady na účtu prodaného zboží. Žalobkyně nepředložila evidenci zásob vedenou v souladu se zákonem o účetnictví a § 9 odst. 7 Vyhlášky osvědčující, (i) jaké zboží, v jakém ocenění a v jakém okamžiku bylo přijato na sklad a (ii) jaké zboží, v jakém ocenění a v jakém okamžiku bylo ze skladu vydáno. Žalobkyně tak nesplnila povinnost vést průkaznou evidenci o zásobách, což znemožnilo zjistit, z jakých konkrétních dodávek pocházejí prodané tabákové výrobky a za kolik (s jakou přírážkou)

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

je žalobkyně prodala. Stav zjištěné inventurními soupisy žalobkyně zaúčtovala jako konečný stav zásob a o tuto částku snížila zaúčtované náklady na účtech prodaného zboží – žalobkyně neprovedla inventarizaci zásob, jíž by mohla porovnat konečný účetní stav dle evidence zásob a skutečný stav zásob zjištěný inventurou. Pokud žalobkyně řádně neevidovala zásoby, nelze doložit, kdy, co a za kolik bylo prodáno. Nově doložené inventurní soupisy vycházejí pouze z tzv. dokladové inventury odvíjející se od zpětného odpočtu ze zjištěného faktického fyzického stavu zásob k 31. 12. 2022 na základě účetních dokladů. Výsledkem provedených úprav by svědčilo o tom, že podstatná část zboží, která byla zachycena na původních inventurních soupisech, na skladě fakticky nebyla. Nové soupisy nepředstavují proto evidenci zásob zboží průkazně zachycující stav a pohyb zboží na skladě a zpochybňují účetnictví žalobkyně vzhledem k enormním rozdílům mezi stavem zásob podle původních inventurních soupisů a nově tvrzeným účetním stavem zásob zjištěným zpětně (podle zpětného dopočtu měl být stav zásob nižší o 276 %), aniž by žalobkyně tyto rozdíly vysvětlila. Z podstaty věci nelze provést fyzickou inventuru zpětně. Žalobkyně nepředložila žádné podklady ani skladovou evidenci, na základě kterých dospěla k novým stavům zásob uvedeným v nově vytvořených inventurních soupisech. Žalobkyně zpětným propočtem stavů zásob neodstranila pochybnosti ohledně úplnosti jím vykázaných tržeb a účetnictví žalobkyně tak muselo být vyhodnoceno jako neprůkazné, nesprávné a neúplné. Žalovaný nezpochybňoval, že žalobkyně se správcem daně spolupracovala, avšak neprokázala své tvrzení o stavu skladových zásob. Samotný fakt, že žalobkyně neznemožnila správci daně provést daňovou kontrolu, neznamená, že daňová povinnost musí být stanovena dokazováním. Aby tomu tak bylo, muselo by být účetnictví vedeno takovým způsobem, aby na jeho základě bylo možné stanovit přijatá i uskutečněná zdanitelná plnění (nákladů a výnosů). Je sice pravdou, že důvodů k vykázání nízké marže může být více, a jedním z nich může být i účetní chyba na straně nákladů chybným vedením skladové evidence, nicméně správce daně v daném případě v rámci daňové kontroly prověřil zaúčtování jednotlivých nákupních dokladů do účetnictví žalobkyně a dospěl k závěru, že jsou v něm zaúčtovány doklady ve stejných částkách, které vyplývají z evidencí dodavatelů žalobkyně. Pokud žalobkyně tvrdila, že stavy zásob tabákových výrobků k prvnímu a poslednímu dni účetního období byly vykázány v nesprávné výši, pak by se náprava počátečních a konečných zůstatků při účtování zásob způsobem B musela zcela logicky odrazit ve výši nákladů na prodané zboží, když počáteční zůstatky zásob jsou na konci účetního období zúčtovány na vrub těchto nákladů a konečné zásoby zboží v jejich prospěch. Žalobkyně tak přiznala, že účetnictví nebylo správné, avšak jeho nápravu prostřednictvím zpětně provedených dokladových inventur bez doložení řádně vedené skladové evidence nelze považovat za průkaznou a nebylo možno na jejím základě stanovit Daň dokazováním. Jinak řečeno, žalobkyně neprokázala, že nově zpětně vypočítané stavy zásob na konci a na počátku příslušných účetních období odpovídaly skutečnosti. Též neprokázala důvody vzniklých rozdílů. Žalovaný akcentoval, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly upravila rozvahové položky zásob zboží na skladě a stav vlastního kapitálu, avšak položky výkazu zisku a ztráty včetně vykázaného výsledku hospodaření ponechala v původním stavu. Sníženou částku nákladů na prodané zboží žalobkyně použila pouze pro účely svého tvrzení o vyhovující výši obchodní marže, avšak pominula, že nižší náklady by rovněž znamenaly zvýšení výsledku hospodaření, potažmo uskutečněných zdanitelných plnění. Jelikož nevznikly pochybnosti o pravdivosti údajů původních inventurních soupisů, správce daně nezpochybnil výši nákladů na prodané zboží (výši přijatých zdanitelných plnění) zachycenou v účetnictví

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

žalobkyně a v rámci stanovení daně podle pomůcek byla upravena uskutečněná zdanitelná plnění tak, aby hodnota obchodní marže dosahovala správcem daně zjištěných hodnot.

30. Žalobní námitky nebyly důvodné.
31. Soud připomíná, že první podmínkou pro užití pomůcek pro stanovení Daně u žalobkyně bylo podle § 98 odst. 1 věty daňového řádu zjištění, že žalobkyně nesplnila při dokazování jí uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností. Druhou podmínkou pro užití pomůcek pro stanovení Daně u žalobkyně bylo podle § 98 odst. 1 věty daňového řádu zjištění, že v důsledku nesplnění důkazní povinnosti žalobkyně nebylo možné stanovit Daň dokazováním.
32. Jak bylo výše uvedeno, daňové orgány opřely závěr, že žalobkyně neprokázala, že jsou v účetnictví za rok 2021 a daňových přiznáních uvedena všechna uskutečněná zdanitelná plnění ve správné a úplné výši (tudíž žalobkyně nepředložila důkazní prostředky prokazující svá tvrzení a neprokázala všechny skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení a dalších podáních), o několik zjištění: (i) žalobkyně přes výzvy nevysvětlila zjištění vyplývající z předloženého účetnictví o nepřiměřeně nízké marži, (ii) nové inventurní soupisy nebyly průkazné, protože se neopíraly o fyzické zjištění skutečného stavu zboží na skladě a byly v enormním rozporu se stavem zásob uvedeným v původních inventurních soupisech opřených o fyzické inventury, (iii) nově předložené výsledovky a rozvahy byly v rozporu s údaji uvedenými v původních účetních výkazech, (iv) žalobkyně nevedla průkaznou evidenci o zásobách, což vyloučilo zjištění o faktickém pohybu zásob a jejich ocenění v průběhu roku, resp. z jakých konkrétních dodávek pocházejí jednotlivé druhy prodaných výrobků a jejich prodejní ceny.
33. Žalobkyně v žalobě žádný z uvedených čtyř klíčových důvodů závěru o nesplnění důkazní povinnosti nespороvala. Žalobkyně v žalobě netvrdila, že a jak vysvětlila v daňovém řízení zjištění o nepřiměřeně nízké marži (pozn. soudu: tvrzení v bodě 30 žaloby bylo zcela obecné a k argumentaci v bodech 52 až 71 se soud podrobně vyjádří níže), ani že nově předložené výsledovky a rozvahy byly v souladu s údaji uvedenými v původních účetních výkazech, ani že vedla průkaznou evidenci o zásobách, že se nové inventurní soupisy opíraly o fyzické zjištění skutečného stavu zboží na skladě a nebyly v rozporu se stavem zásob uvedeným v původních inventurních soupisech. Jelikož žalobkyně tato zjištění daňových orgánů v žalobě nespороvala ani netvrdila, že nepředstavují nesplnění důkazní povinnosti, soud zjištění i logicky odůvodněné závěry daňových orgánů převzal. Není-li žalobních námitek, není důvodu se náležitě odůvodněnými závěry daňových orgánů podrobněji zabývat. Postačí stručně s odkazem na výše podrobně popsaná odůvodnění ZDK a napadeného rozhodnutí konstatovat, že nově předložená účetní a skladová evidence neprokázala soulad skutečnosti s daňovými tvrzeními žalobkyně. Daňové orgány novou evidenci správně nepovažovaly za důkaz o tom, že žalobkyně v daňových přiznáních uvedla všechna uskutečněná zdanitelná plnění ve správné a úplné výši, zejména proto, že se nové evidence neopíraly o fyzické zjištění skutečného stavu zboží na skladě. Závěr daňových orgánů, že žalobkyně nepředložila žádný důkaz, který by byl s to ověřit vazbu prodaného zboží na realizované tržby (nebylo možné zjistit, z jakých konkrétních dodávek pocházejí prodané tabákové výrobky a za jakou cenu právě tyto tabákové výrobky žalobkyně prodala), byl správný. Žalobkyně v žalobě nespороvala závěr daňových orgánů, že pokud žalobkyně účtovala o zásobách

zboží způsobem B a tvrdila, že chybně zaúčtovala na konci účetního období konečný stav zásob, musela chybně evidovat náklady na účtu prodaného zboží.

34. Žalobkyně v žalobě zcela pominula všechny, výše podrobně popsání, důvody daňových orgánů, které je vedly k závěru, že nové inventurní soupisy nebylo lze jako důkazní prostředek o daňových tvrzeních žalobkyně využít. Proto žalobní námitka, že předložením nových inventurních soupisů žalobkyně splnila svou důkazní povinnost, aniž by žalobkyně v žalobě brojila proti důvodům osvědčujícím opak, nemohla být důvodná.
35. Daňové orgány neučinily závěr, jak tvrdila žalobkyně v žalobě, že by oprava účetních knih podle inventurního soupisu ke dni 31. 12. 2022 byla výsledkem nahodilého a nepodloženého výpočtu. Žalobkyně kontinuálně pomíjí logický základ argumentace daňových orgánů, které netvrdily, že by inventurní soupisy ke dni 31. 12. 2022 nebyly věrohodné nebo že by výpočty stavu skladových zásob žalobkyně k 31. 12. 2021 a 31. 12. 2020 odvozené z těchto soupisů a dokladů o koupi a prodeji zboží byly provedeny špatně. Jádrem argumentace daňových orgánů bylo to, že takovým výpočtem nebyl prokázán skutečný (fyzický) stav zásob žalobkyně k 31. 12. 2021 a 31. 12. 2020, nýbrž jen to, co by žalobkyně měla mít na skladu, pokud by pohyb na skladu byl ovlivněn jen těmito doklady o koupi a prodeji. Tento matematický výpočet však nemohl prokázat skutečný (fyzický) stav a pohyb zásob zboží v průběhu rozhodného období, a proto nemohl prokázat, jaké konkrétní zboží (nikoli druhově, nýbrž jednotlivě) žalobkyně za jakou cenu prodala. To je důvodem, proč dokladová inventura nemohla nahradit fyzickou inventuru. Pro uvedené závěry není významné, zda inventurní soupisy ke dni 31. 12. 2022 byly v jiných daňových řízeních daňovými orgány přijaty jako důkaz o stavu skladových zásob ke dni 31. 12. 2022. Stav skladových zásob v roce 2022 nemohl mít vliv na daňovou povinnost žalobkyně v roce 2021. Ke dni 31. 12. 2022 žalobkyně provedla fyzickou kontrolu stavu zásob a pořídila o tom inventurní soupis ke dni 31. 12. 2022. Pro kontrolovaná zdaňovací období byl tento fakticky stav zásob ke dni 31. 12. 2022 bezvýznamný, avšak pro zdaňovací období roku 2022 relevantní byl.
36. Pokud žalobkyně v žalobě provedla demonstrativní výpočet hodnoty skladových zásob produktů Snuff a Edelkirsch na konci roku 2020 s použitím údajů o stavu skladových zásob těchto výrobků ke dni 31. 12. 2022, údajů o množství a ceně nakoupených a prodaných produktů v roce 2022 a údajů o jednotkové průměrné ceně produktů, nijak tím nevyvrátila nosný, výše již opakovaně podrobně vysvětlený, důvod napadených rozhodnutí, že takovým postupem nemohl být prokázán fyzický stav zásob žalobkyně k 31. 12. 2021.
37. Důsledkem argumentace žalobkyně by byl (nesprávný) závěr, že účtovat o zásobách způsobem B dle § 9 odst. 7 Vyhlášky (vést skladovou evidenci zásob tak, aby byla schopna prokázat v průběhu účetního období stav zásob a jejich pořizovací cenu) nemá žádný smysl, protože postačí na začátku podnikání a na konci podnikání provést fyzickou inventuru a průběžně provádět jen inventury dokladové, osvědčující pouze to, kolik by podle účetních dokladů zboží na skladě mělo být. U zdanitelných plněních žalobkyně však bylo nutno prokázat, co, kdy a za kolik žalobkyně koupila a kdy a za kolik takto pořízené zboží prodala.
38. Žalobní tvrzení, že daňové orgány „bezdůvodně“ odmítly vzít v potaz nové inventurní soupisy a vysvětlení žalobkyně a že podezření na nezaúčtování všech realizovaných prodejů bylo neopodstatněné, pomíjí přesvědčivé odůvodnění daňových orgánů v jejich

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

rozhodnutích, proč oprava účetních knih žalobkyně nevyvrátila pochybnosti daňových orgánů o zaúčtování všech prodejů a proč bylo prokázáno, že žalobkyně porušila svou povinnost při dokazování jí uváděných skutečností. Ze stejného důvodu je nedůvodná žalobní námitka, že nebyla vedena jakákoli polemika a dokazování ohledně nových inventurních soupisů. Žalovaný, jak je uvedeno výše, uvedl, že možným důvodem k vykázání nízké marže mohla být účetní chyba na straně nákladů chybným vedením skladové evidence, ale to bylo vyloučeno, protože bylo ověřením u dodavatelů žalobkyně zjištěno, že nákupní doklady byly do účetnictví zaúčtovány správně.

39. Pokud žalobkyně uvedla, že daňové orgány zaměnily její povinnosti při dokazování s její povinností vést řádně účetnictví, nevzala v potaz § 86 odst. 3 písm. c) a § 92 odst. 3 daňového řádu, které jí ukládají povinnost v rámci daňové kontroly předložit důkazní prostředky prokazující její tvrzení a prokázat všechny skutečnosti uvedené v daňovém tvrzení. Pokud daňové orgány marně vyzvaly žalobkyni k odstranění důvodných pochybností o správnosti a úplnosti účetnictví, kterým žalobkyně své daňové tvrzení prokazovala, pak žalobkyně bezpečně porušila svou povinnost při dokazování.
40. To, že žalobkyně nebyla při daňové kontrole pasivní (slovy žalobkyně, se správcem daně spolupracovala), nemá na tyto závěry vliv, kdy ve zbytku soud k této žalobní námitce souhlasně odkazuje na výše popsané vypořádání této odvolací námitky žalovaným v napadeném rozhodnutí.
41. Žalobkyně v žalobě namítla, že povinnost při dokazování nemohla porušit tím, že původní a nově předložené účetnictví nebylo v souladu nebo že porušila účetní předpisy. Daňové orgány však takový závěr neučinily, kdy neměly za to, že by (obecně) nově předloženým účetnictvím nebylo možno daňová tvrzení prokázat nebo že by pro závěr o porušení důkazní povinnosti postačovalo porušení účetních předpisů. U žalobkyně došlo k tomu, že nově předloženou skladovou evidencí daňová tvrzení neprokázala a daňové orgány náležitě vysvětlily, proč k tomuto závěru dospěly, aniž tyto důvody žalobkyně v žalobě sporovala. Žalobkyni byla umožněna Výzvami náprava, avšak žalobkyně této možnosti nevyužila.
42. Žalobní argumentace, že daňové orgány požadovaly po žalobkyni nesplnitelné, tedy prokázat, že žádné další prodeje nad rámec těch řádně zaúčtovaných nebyly realizovány, nebyla opodstatněná. Daňové orgány prokázaly pochybnosti o tom, že žalobkyně vykázala všechna zdanitelná plnění, protože vzhledem k regulované prodejní ceně tabákových výrobků je nemohla prodat za kupní cenu, kterou deklarovala. Daňovými orgány náležitě vysvětlené důvody těchto pochybností žalobkyně v žalobě nijak konkrétně nespороvala. K vyvrácení těchto pochybností byla žalobkyně daňovými orgány marně vyzvána. Buď žalobkyně nemohla (bylo nesplnitelné) prokázat, že nevykázala všechny prodeje v souladu se skutečností, protože je prostě nevykázala, nebo žalobkyně všechny prodeje vykázala, ale pak musela prokázat, proč jsou důvodné pochybnosti o údajích jejího účetnictví neopodstatněné.
43. Soud shrnuje, že žalobkyně v žalobě nespороvala nosný důvod napadeného rozhodnutí, že absence řádné skladové evidence způsobila, že nebylo možné ověřit stav a pohyb zásob zboží v průběhu kontrolovaných období, tudíž ani vazbu prodaného zboží na realizované tržby. Jinými slovy, pokud žalobkyně neprokázala, že přijatá tržba byla odrazem prodeje zboží ze skladu, neprokázala všechna uskutečněná zdanitelná plnění ve správné a úplné výši. Žalobkyně netvrdila, že by prodávala tabákové výrobky za jinou než státem

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

regulovanou cenu, tudíž správcem daně zjištěná marže z objemu prodaných výrobků a tržeb za ně obdržených měla logický základ. Byla-li takto zjištěná marže podivně nízká, vzbudilo to na straně daňových orgánů důvodné pochybnosti, zda skutečně žalobkyně zaúčtovala všechny tržby, tzn. přiznala skutečně všechna uskutečněná zdanitelná plnění dle ZDPH. Žalovaný dále dostatečně objasnil, že při účtování zásob způsobem B se nakoupené zboží účtuje přímo do nákladů, a to bez ohledu na to, zda bylo v daném období prodáno. Každá změna ve skladové evidenci má tudíž přímý dopad na výši zúčtovaných nákladů. Žalobní námitky mířily mimo důvody napadeného rozhodnutí, tudíž je nebyly s to ohrozit. Soud uzavírá, že aprobuje závěr daňových orgánů, že žalobkyně neprokázala, že ve svých daňových přiznáních uvedla všechna uskutečněná zdanitelná plnění ve správné a úplné výši, kdy tento závěr námitkami formulovanými v žalobě žalobkyně nezpochybnila.

44. Žalobkyně v bodech 52 až 71 žaloby namítla nesprávnost zjištění o nepřiměřeně nízké marži ve výši 4,32 %, jímž daňové orgány odůvodnily pochybnosti o úplnosti a správnosti vykázaných zdanitelných plněních.
45. Ke zjištění o marži uplatňované žalobkyní dospěl správce daně výpočtem $[(78\,159\,452,57 - 2\,137\,787,37) / 72\,870\,756,25] \times 100 - 100$. Správce daně takto vypočetl podíl tržeb z prodeje tabákových výrobků v roce 2021 (zaúčtovaných žalobkyní na výnosovém účtu 604 - Tržby za zboží ve výši 78 159 452,57 Kč po odpočtu částky 2 137 787,37 Kč jakožto nákladů na nákup ostatního zboží zaúčtovaných žalobkyní na účtu 504300 - Ostatní zboží) ku součtu všech nákupních cen tabákových výrobků zakoupených žalobkyní v roce 2021 (zaúčtovaných žalobkyní na nákladovém účtu 504200 - Cigarety ve výši 72 870 756,25 Kč). Správce daně takto zjistil, že žalobkyně v roce 2021 na tabákových výrobcích uplatňovala marži 4,32 %. Takto správce daně postupoval v situaci, kdy žalobkyně přes Výzvu 2 nepředložila důkazní prostředek osvědčující poměr prodávaného zboží (rozdělení tržeb dle jednotlivých skupin zboží) a výši průměrné obchodní přírážky u prodávaného zboží. Správce daně zjistil množství nakoupených cigaret z daňových dokladů předložených žalobkyní, kdy žalobkyně nakupovala cigarety jen u třech dodavatelů. Správce daně namátkově u dodavatelů ověřil shodu žalobkyní zaúčtovaných daňových dokladů o nákupu cigaret s doklady dodavatelů. Zjištěnou přírážku 4,32 % správce daně porovnával s marží u jednotlivých druhů cigaret nakoupených žalobkyní v roce 2021, zjištěnou z podílu jejich pevné ceny a jejich skutečné nákupní ceny. Takto správce daně zjistil průměrnou obchodní přírážku nakoupených cigaret 6,58 %, přičemž kdyby žalobkyně cigarety prodávala s touto marží, musela by z prodeje cigaret utržit o 1 643 986,81 Kč více, než kolik zaúčtovala v účetnictví (srov. str. 2 až 4 Výzvy 3 a str. 14 a 15 ZDK).
46. Námitky žalobkyně nebyly důvodné. Soud aprobuje závěr správce daně, že tento značný rozdíl ve vykázaných tržbách a tržbách, kterých by měla žalobkyně dosáhnout v případě uplatnění průměrné marže, je důvodem pro pochybnost, zda žalobkyně přiznala Daň ze všech uskutečněných zdanitelných plnění ve správné výši. Soud především zdůrazňuje, že žalobkyně zjištění správce daně o výši přírážky 4,32 % v daňovém řízení nezpochybňovala. Správce daně správně při výpočtu marže vyšel z toho, za kolik žalobkyně v roce 2021 cigarety nakoupila a za kolik žalobkyně v roce 2021 cigarety (s pevnou cenou) prodala. Bylo na žalobkyni, aby např. vysvětlila a prokázala, že v roce 2021 neprodala cigarety, které zakoupila, a tím mohla pochybnosti vyvrátit, ale to by musela prokázat stav zásob odlišný od původních inventurních soupisů, k čemuž nedošlo. Výhrady žalobkyně k výpočtu marže 4,32 % tedy nebyly opodstatněné. Ani námitky

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

vztahující se k průměrné marži 6,58 % nebyly důvodné. Správce daně v příloze č. 1 ZDK uvedl přezkoumatelný soupis všech cigaret zakoupených žalobkyní v roce 2021 od všech třech dodavatelů s údajem o druhu cigaret, datu koupi a jednotkové nákupní ceny a pevné prodejní ceny. Z toho přezkoumatelně vypočetl u každého nakoupeného druhu cigaret marži a tu zprůměroval. Soud tento postup na rozdíl od žalobkyně považuje za logický. Ačkoli přírážky oscilovaly, jak uvedla žalobkyně, jejich průměr se od zjištěné marže žalobkyně významně lišil. Správce daně žádné konkrétní produkty nevybíral a výši průměrné marže takto neovlivňoval tak, jak mu podsouvá žalobkyně v žalobě. Soud akcentuje, že správce daně marně žalobkyni vyzval Výzvou 2, aby prokázala obchodní přírážku jednotlivých skupin prodávaného zboží. Žalobkyně mohla v daňovém řízení pochybnosti vyvrátit a prokázat, že ty cigarety, z jejichž nákupu v roce 2021 správce daně vycházel, žalobkyně v tomto roce neprodala. To však neučinila.

47. Žalobkyně v žalobě dále argumentovala prodejem určitého druhu cigaret Camel. Vyšla z ceny, za kterou v roce 2021 pořídila 5 kartonů těchto cigaret a z (pevné) ceny, za níž v roce 2021 skutečně prodala jejich čtyři kartony. Takto žalobkyně demonstrovala, že uplatňovala marži 6,94 %.
48. Námitky žalobkyně nebyly důvodné. Zaprvé, žalobkyně tuto skutkovou argumentaci v daňovém řízení neuplatnila. Zadruhé, žalobkyně označila marži 6,94 % za skutečnou a správnou. Přitom správce daně pomůckami stanovil Daň tak, že aplikoval marži nižší, než kterou má žalobkyně za správnou (6,58 %). Zatřetí, i kdyby žalobkyně prokázala, že právě ty čtyři kartony v ceně jednotek tisíc korun, které pořídila za tvrzenou cenu, prodala za tvrzenou prodejní cenu, tedy uplatnila marži 6,94 %, v žádném případě tím nemohla vyvrátit pochybnosti o správném vykázání všech zdanitelných příjmů, které byly opřeny o údaje o nákupu a prodeji cigaret v roce 2021 za vyšší desítky milionů korun. Tvrzení žalobkyně, i byla-li by prokázána, by mohla maximálně osvědčit to, že prodala-li žalobkyně skutečně ty 4 kartony, které předtím nakoupila, pak je prodala za pevnou prodejní cenu s (nikoli neobvykle nízkou) marží 6,94 %. To však nijak nevysvětluje, proč zjištěná průměrná marže, která měla odrážet všechny prodeje žalobkyně, činila jen 4,32 %. Soud shrnuje, že žalobkyně ani v soudním řízení správním argumentací o okolnostech nákupu 5 kartonů cigaret Camel a prodeje 4 těchto kartonů v roce 2021 nijak nevyvrátila nosný, výše již opakovaně podrobně vysvětlený, důvod pochybností daňových orgánů o správnosti a úplnosti vykázaných skutečně uskutečněných zdanitelných plněních.
49. Žalobkyně se v bodě 69 žaloby mylí, pokud má marži zjištěnou v příloze č. 1 ZDK v průměrné výši 6,58 % za svou fakticky reálnou marži. V příloze správce daně provedl rozbor jednotlivých nakoupených tabákových výrobků a ve vztahu ke každému jednotlivému tabákovému výrobku vypočetl z údaje o nákupní a prodejní ceně obchodní přírážku. Příloha osvědčuje, za kolik žalobkyně skutečně cigarety nakoupila a jaké marže by jejich prodejem za pevnou cenu dosáhla. Správce daně takto prokázal, že vykázané tržby žalobkyně nemohou být úplné, protože jsou o 1 643 986,81 Kč nižší, než kdyby žalobkyně uplatňovala marži podle předmětné přílohy. Jinými slovy, žalobkyně tvrdí, že příloha je důkazem o její reálné marži, ale tím potvrzuje nosný důvod rozhodnutí daňových orgánů: Tržby vykázané žalobkyní této marži, o níž žalobkyně tvrdí, že ji uplatňovala, totiž neodpovídají a osvědčují tak důvodné pochybnosti, že žalobkyně nevykázala všechny své tržby. Soud ponechává stranou, že v bodech 54 a násl. žaloby žalobkyně takto zjištěné obchodní přírážky měla za nesprávně zjištěné, a v následujících bodech označila jejich výpočet za správný výpočet své reálné marže.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

50. Daňové orgány náležitě odůvodnily závěr, že nebylo možno stanovit Daň dokazováním, jelikož nebyla k dispozici skladová evidence osvědčující stav skladových zásob v návaznosti na uskutečněné nákupy a prodeje cigaret, ač o řádném zaúčtování a zdanění všech uskutečněných zdanitelných plnění v souvislosti s prodejem tabákových výrobků vznikly důvodné pochybnosti. Obecné žalobní námitky v bodech 72 až 74 žaloby měly druhou podmínku. Námitky žalobkyně, že opravila účetní knihy a že všechny tržby vykázala, se netýkají toho, zda bylo možné stanovit Daň dokazováním, resp. jde o námitky zcela obecné bez konkrétní argumentace brojící proti konkrétním závěrům daňových orgánů. Pokud jde o namítanou opravu skladové evidence a o to, že nové inventurní soupisy a nové účetní knihy daňové orgány vyhodnotily jako neprůkazné důkazní prostředky, žalobkyně v tomto směru závěry daňových orgánů účinně nezpochybnila. Žalobkyně zdůrazňovala, že všechny vykázané tržby odpovídají kontrolním hlášením, jejímu pokladnímu systému, EET a bankovním účtům. Tato argumentace však nemohla být úspěšná, neboť tržby takto vykázané žalobkyní neodpovídaly marži, o níž sama žalobkyně tvrdí, že ji u prodeje cigaret uplatňuje. Proto uvedené důkazní prostředky (kontrolní hlášení, pokladna, EET a bankovní účty) z povahy věci nemohou odstranit důvodné pochybnosti o tom, že žalobkyně přiznala řádně *všechna* uskutečněná zdanitelná plnění (prodeje zboží), tedy pochybnosti o tom, že některá žalobkyní uskutečněná zdanitelná plnění nenašla odraz v uvedených důkazních prostředcích. Soud uzavírá, že se ztotožňuje se závěry daňových orgánů, nezpochybněnými tímto žalobním bodem, že důkazní prostředky předložené žalobkyní v souhrnu s důkazními prostředky zajištěnými daňovými orgány neumožňovaly stanovit Daň dokazováním. Soud připomíná výše uvedený judikurní závěr, že není úkolem správce daně, aby v případě takto zásadního neunesení důkazního břemene dohledával za daňový subjekt důkazní prostředky a sám stanovil daň dokazováním.

Naplnění třetí podmínky

51. Žalobkyně sporovala naplnění třetí podmínky pro užití pomůcek pro stanovení daně (srov. body 76 až 83 žaloby).
52. Soud připomíná, že třetí podmínkou pro užití pomůcek pro stanovení Daně u žalobkyně bylo podle § 98 odst. 4 daňového řádu zjištění, že daň může být prostřednictvím pomůcek spolehlivě stanovena.
53. Žalobní bod nebyl důvodný.
54. Pokud žalobkyně obecně namítla, že Daň bylo možno stanovit dokazováním, mířila mimo třetí podmínku.
55. Soud připomíná výše uvedenou judikaturu správních soudů týkající se třetí podmínky stanovení daně pomůckami, podle níž daňový subjekt může ve vztahu k použitým pomůckám namítat výlučně to, že výsledná stanovená daň je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena, přičemž důkazní břemeno leží na daňovém subjektu. Daňový subjekt je tedy povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovenou výši daně za zcela nepřiměřenou, a své tvrzení podložit odpovídajícími důkazy.
56. Žalobkyně namítla, že jako pomůcka neměly sloužit neprůkazné původní inventurní soupisy, kdy i správce daně je označil za nespolehlivý prostředek při stanovení daně dokazováním. Údaje původních inventurních soupisů byly vyvráceny opravenou inventurou, dodavatelskými fakturami, EET a údaji bankovního účtu. Původní inventurní

soupisy nemohou být podle žalobkyně současně nezpochybněnou částí účetnictví a způsobovat neprůkaznost účetnictví.

57. Soud znovu uvádí, že daňové orgány opravenou skladovou evidenci, nové inventurní soupisy a nové účetní knihy vyhodnotily jako neprůkazné důkazní prostředky, aniž důvody tohoto jejich závěru žalobkyně v žalobě konkrétně zpochybňovala. Nové inventurní soupisy byly podstatně odlišné od původních inventurních soupisů a tyto nové inventurní soupisy žalobkyně ničím nepodložila, jelikož byly vyhotoveny na základě výpočtu vycházejícího z fyzického stavu zásob k 31.12.2022 a účetních dokladů za předcházející období. Proto nemohly prokázat skutečný stav zásob tabákových výrobků, za věrohodný důkaz prokazující správnost a úplnost zaúčtovaných uskutečněných zdanitelných plnění. Nové inventurní soupisy neosvědčily pohyb zásob zboží v průběhu kontrolovaných období a nebylo tak možné ověřit vazbu prodaného zboží na realizované tržby. Nebyla provedena řádná inventarizace k poslednímu dni příslušného účetního období, když stav zásob zboží zachycený v inventurních soupisech nebyl porovnán s účetním stavem vyplývajícím ze skladové evidence. Žalobkyně nemohla zpětným propočtem z podstaty věci prokázat, že vypočtený stav zásob odpovídá realitě. Daňové orgány tedy naprosto logicky vysvětlily, proč inverzní dopočet není s to prokázat zpětně fyzický stav zásob. Jde o to, že výpočtem z hodnot konečného stavu zásob a prodejů a nákupů v předchozích obdobích lze zjistit pouze to, jaký by teoreticky byl stav zásob v předchozích obdobích, pokud by nákupy a prodeje odpovídaly realitě a stav zásob by nic jiného než právě tyto nákupy a prodeje neovlivňovalo. Inverzní dopočet však neprokazuje ničeho, pokud jde o skutečný stav zásob v určitém časovém okamžiku ani pokud jde o skutečně uskutečněná zdanitelná plnění. Inverzní dopočet (dokladová inventura) nemůže pro účely dokazování v daňovém řízení nahradit neprovedenou fyzickou inventuru právě proto, že všechny pro výpočet použité proměnné (tj. koncový stav skladů, veškeré realizované nákupy a prodeje) neprokazují skutečný stav zásob, nýbrž jen stav zásob, který by matematicky odpovídal situaci, kdy by byl do výpočtu zadán správný skutečný koncový stav skladu a správné skutečné realizované nákupy a prodeje, za podmínky, že stav zásob by kromě nákupů a prodejů nebyl ničím jiným ovlivněn. Faktury, EET a údaje bankovního účtu z podstaty věci nejsou s to osvědčit to, co a kdy žalobkyně měla na skladu (tj. koupila a neprodala).
58. Soud aprobejuje logický závěr daňových orgánů, že doklady o nákupu tabákových výrobků mohly sloužit jako pomůcka, protože nebyly zpochybněny a byly ověřeny u dodavatelů. Žalobkyně v žalobě neuvedla, jaké údaje z původních inventurních soupisů měly být jako pomůcka využity a nebylo na soudu, aby takové údaje vyhledával. Při stanovení Daně pomůckami správce daně využil jen údaj vykázaný žalobkyní o výši nákladů na pořízení cigaret v roce 2021 a údaj o průměrné obchodní přírážce zjištěné u nakoupených tabákových výrobků z daňových dokladů předložených žalobkyní (viz str. 15 ZDK a body 40 až 45 a 75 napadeného rozhodnutí).
59. K bodům 82 a 86 žaloby soud uvádí, že daňové orgány dostatečně odůvodnily, proč nové inventurní soupisy, které byly výsledkem inverzní dokladové inventury a nikoli fyzické inventury skladových zásob, nebyly průkazné a tudíž původní inventurní soupisy bylo lze užít jako pomůcku. Žalobkyně dezinterpretuje závěry daňových orgánů, pokud jim připisuje zjištění, že původní inventurní soupisy způsobují neprůkaznost účetnictví a současně představují nezpochybněnou součást účetnictví žalobkyně.

60. Pokud žalobkyně v bodě 86 žaloby uvedla, že stanovená daňová povinnost je naprosto nepřiměřená, neuvedla k tomu žádnou konkrétní argumentaci, z jakých důvodů považuje *výši* stanovené Daně za zcela nepřiměřenou (příp. v hrubém nepoměru s *výší* Daně, která žalobkyni měla být stanovena, byť odhadem). Přitom důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti leželo podle výše uvedené judikatury na žalobkyni.
61. K bodům 88, 90 a 92 žaloby soud uvádí, že daňové orgány na dokazování nerezignovaly. Správce daně prokázal důvod pochybností o tom, že žalobkyně zdanila všechny realizované prodeje tabákových výrobků. Žalobkyně tyto pochybnosti nevyvrátila a přes výzvu nepředložila důkazní prostředky osvědčující úplnost vykázaných zdanitelných plnění. Daň tak nebylo možno stanovit dokazováním (jinak než účetnictvím) a mohla být stanovena spolehlivě prostřednictvím pomůcek. Není pravdou, že by daňové orgány po zjištění nesrovnalostí v předloženém účetnictví *odmítly jakékoli další důkazy a na základě pouhých nepodložených spekulací okamžitě přešly na pomůcky* tak, jak tvrdila žalobkyně. Žalobkyně se mylí, pokud připisuje daňovým orgánům povinnost prokázat existenci realizovaných a nezaúčtovaných prodejů tabákových výrobků. Postačovalo, že daňové orgány prokázaly důvodné pochybnosti o úplnosti vykázaných zdanitelných plněních. Postup daňových orgánů nepředstavoval ani libovůli, ani exces.

Závěr

62. Soud shrnuje, že žalobkyně žalobními body nezpochybnila zákonnost závěrů žalovaného o splnění podmínek dle § 98 daňového řádu pro užití pomůcek. Správce daně učinil přezkoumatelný a logický závěr, že jsou důvodné pochybnosti o průkaznosti, správnosti a úplnosti žalobkyní předložené evidence pro účely Daně, jelikož z původních inventurních soupisů předložených žalobkyní (které se opíraly o fyzickou inventuru) a dokladů o nákupu a prodeji tabákových výrobků vyplývalo, že žalobkyně prodala zboží s průměrnou obchodní přírážkou z prodeje (4,32 %), avšak z rozboru dokladů o nákupu a prodeji tabákových výrobků vyplývala průměrná přírážka vyšší (6,58 %). Prodejní činnost žalobkyně byla přitom specifická tím, že tabákové výrobky žalobkyně prodávala za pevné, zákonem limitované, prodejní ceny. Žalobkyně poté předložila nové inventurní soupisy, které nebyly výsledkem fyzické kontroly skladu, nýbrž šlo o výpočet stavu skladu, jaký by byl, kdyby do něj bylo zařazeno zboží ze zaúčtovaných přijatých faktur a z něj prodáno zboží dle zaúčtovaných prodejních dokladů (tržeb). Správce daně učinil přezkoumatelný a logický závěr, že nové inventurní soupisy nejsou průkazné, protože se neopírají o fyzickou inventuru. Podstatou inventarizace je ověření shody doloženého skutkového stavu se zůstatky na majetkových a závazkových účtech, kdy pouze průkaznou skladovou evidencí lze zajistit správnou inventarizaci podle zákona o účetnictví. Bez průkazné skladové evidence nelze v průběhu účetního období zjistit a prokázat stav zásob včetně jejich ocenění a ověřit tak úplnost deklarovaných přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění, tj. prokázat provázanost mezi nákupem tabákových výrobků a jejich následným prodejem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 433/2018-44, bod 40). Za situace, kdy u žalobkyně nebylo v jejím účetnictví řádně zachyceno, kdy, jaké výrobky a za kolik byly žalobkyní prodány, nebylo možné stanovit Daň dokazováním. Závěr daňových orgánů, že žalobkyně nepředložila důkazní prostředky prokazující své tvrzení, resp. neprokázala všechny skutečnosti uvedené v přiznáních k Dani, tedy v mezích žalobních námitek bezpečně obstojí. Žalobkyně nesplnila svou zákonnou povinnost prokázat údaje uvedené v daňovém

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

přiznání k Dani za kontrolovaná zdaňovací období dle § 92 odst. 3 daňového řádu. Žalobkyně nepředložila průkaznou evidenci pro účely Daně a skutečnosti uvedené v daňových přiznáních nebyly žalobkyní prokázány ani jinými důkazními prostředky. Soud souhlasí s daňovými orgány, že za takového stavu je předložená daňová evidence neprůkazná jako celek, protože nebyla s to prokázat celkový objem prodaného zboží, tj. uskutečněná zdanitelná plnění. Účetní evidence žalobkyně neumožňovala ověřit základ Daně a výši Daně a základ Daně ani Daň nebylo možno stanovit ani dokazováním. Pochybnosti způsobené neprůkazným účetnictvím dosáhly takové intenzity, že došlo k zatemnění obrazu o hospodaření daňového subjektu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2025, č. j. 5 Afs 68/2025-46, bod 16).

63. Žádná žalobní námitka nezpochybnila zákonnost napadeného rozhodnutí, pokud jde o závěr, že žalobkyně nesplnila svou důkazní povinnost, Daň nebylo možné stanovit dokazováním a mohla být stanovena spolehlivě prostřednictvím pomůcek. Žalobní námitky nevedly soud k závěru, že bylo možné stanovit Daň na základě dokazování, nebo že by Daň nebyla stanovena dostatečně spolehlivě. Žalobní námitky nezpochybnily závěr daňových orgánů, že žalobkyně neunesla své důkazní břemeno tak, že nebylo lze Daň stanovit dokazováním. V takovém případě nebylo na správci daně, aby dohlédl za žalobkyní důkazní prostředky. Soud připomíná, že důsledkem aplikace pomůcek je stanovení Daně kvalifikovaným odhadem. Žalobkyně v žalobě neuvedla nic, co by představovalo exces ze strany správce daně při stanovení daně pomůckami, pokud jde o přiměřenost zvolených pomůcek, jejich hodnocení či procesní pochybení správce daně.
64. Žalobkyní k žalobě přiložené napadené rozhodnutí (viz č. l. 9 až 19 soudního spisu) bylo součástí správního spisu, jímž správní soudy dokazování neprovádějí, neboť nejde o důkazní prostředky (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS, nebo bod 29 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020-70).
65. Jelikož pro posouzení důvodnosti žaloby nebylo významné, zda daňové orgány v daňové kontrole u žalobkyně pro Daň za rok 2022 zpochybnily inventurní soupisy ke dni 31. 12. 2022, soud pro nadbytečnost neprovedl k důkazu k tomu se vztahující zprávu o daňové kontrole za rok 2022, kterou žalobkyně označila k důkazu v bodě 38 žaloby a přiložila k žalobě (viz č. l. 20 až 29 soudního spisu). Soud pro nadbytečnost neprovedl ani důkazy vztahující se ke zpětnému demonstrativnímu výpočtu stavu skladových zásob produktů Snuff a Edelkirsch, které žalobkyně označila k důkazu v bodech 40 a 49 žaloby a přiložila k žalobě (viz č. l. 30 až 52 soudního spisu). Správnost těchto výpočtů nemohla mít vliv na rozhodnutí soudu, zda je napadené rozhodnutí nezákonné z důvodů uvedených žalobkyní v žalobě. Nadbytečným shledal soud i důkazy vztahující se nákupu a prodeji cigaret Camel, které žalobkyně označila k důkazu v bodě 59 žaloby a přiložila k žalobě (viz č. l. 53 až 59 soudního spisu, které se zčásti týkají výrobků RGD a Marlboro, ač jimi žalobkyně v žalobě nijak neargumentovala). Správnost těchto výpočtů nemohla mít vliv na rozhodnutí soudu, zda je napadené rozhodnutí nezákonné z důvodů uvedených žalobkyní v žalobě. Za jakou cenu žalobkyně v roce 2021 koupila 5 kartonů těchto cigaret a prodala 4 takové kartony nemohlo ovlivnit závěr soudu o nedůvodnosti žaloby.
66. Soud neshledal žádný z žalobkyní uplatněných žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I tohoto rozsudku zamítl.

IV.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Náklady řízení

67. O nákladech řízení rozhodl soud výrokem II tohoto rozsudku podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by náleželo procesně úspěšnému žalovanému, kterému však v řízení nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS). Proto soud náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 13. dubna 2026

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu