

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Filipa Dienstbiera v právní věci žalobkyně: **Strojmetal Aluminium Forging, s. r. o.**, se sídlem Ringhofferova 66, Kamenice, zastoupena JUDr. Lukášem Kuboněm, advokátem se sídlem Choteč 64, Choteč, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 7. 2015, č. j. 34320-2/2015-900000-304.7, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2017, č. j. 46 Af 26/2015 - 50,

t a k t o :

Věc se postupuje rozšířenému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Rozhodnutím ze dne 22. 5. 2015 zrušil Celní úřad pro Středočeský kraj platnost vývozního celního prohlášení ze dne 6. 5. 2014, na základě kterého bylo žalobkyni propuštěno zboží do režimu vývozu. Odvolání proti rozhodnutí dne 2. 7. 2015 žalovaný zamítl.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Praze.

[3] Krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Důvodnou shledal námitku stran porušení povinnosti žalovaného seznámit žalobkyni před vydáním rozhodnutí o odvolání s výsledky dokazování provedeného v odvolacím řízení. Podle § 115 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, může v rámci odvolacího řízení odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty. Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92,

kterým se vydává celní kodex Společenství, označuje listiny a dokumenty uvedené v jeho čl. 796da odst. 4 za důkazy, tento charakter mají i dle vnitrostátních procesních předpisů (§ 93 odst. 1 daňového řádu). Žalobkyní předložené dokumenty nelze považovat za podklady shromážděné celním úřadem ve fázi prvostupňového řízení, neboť ze správního spisu vyplývá, že je žalobkyně předložila až spolu s odvoláním, jak celní úřad, tak žalovaný se jimi zabývali právě až ve fázi odvolacího řízení. Jestliže tedy žalobkyně po vydání rozhodnutí celního úřadu předložila doklady, které podle ní měly vyhovovat požadavkům čl. 796da odst. 4 citovaného nařízení, je s ohledem na uvedená ustanovení prováděcího předpisu ve spojení s § 115 daňového řádu třeba situaci vyložit tak, že v odvolacím řízení byly doplněny podklady. Těmito podklady přitom žalovaný provedl důkaz, tedy v odvolacím řízení bylo dokazování doplněno.

[4] Krajský soud uvedl judikatorní závěr prezentovaný v rozsudku ze dne 24. 10. 2013, č. j. 5 Afs 68/2013 – 43, kde Nejvyšší správní soud dovodil, že právo na seznámení se s provedenými důkazy v odvolacím řízení ani právo se k těmto důkazům vyjádřit před vydáním rozhodnutí o odvolání v sobě nezahrnuje právo odvolatele na obeznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu. Toto rozhodnutí nicméně vychází z aplikace zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jenž vůbec neupravoval postup správce daně vůči daňovému subjektu v případě, že bylo v odvolacím řízení doplněno dokazování nebo změněno právní posouzení věci, právo daňového subjektu být seznámen s provedenými důkazy či dokonce s jejich hodnocením mělo proto výlučně judikatorní charakter. Krajský soud uvedl, že přesvědčivá judikatura k § 115 daňového řádu se dosud nevytvořila, Nejvyšší správní soud pouze v rozsudcích ze dne 8. 2. 2017, č. j. 7 Afs 248/2016 – 29, a ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 Afs 9/2017 – 29, odkázal na závěr z rozsudku č. j. 5 Afs 68/2013 – 43, aniž ovšem uvedl a odůvodnil, zda ob stojí i po přijetí nového procesního předpisu upravujícího daňové řízení (daňového řádu).

[5] Daňový řád účinný od 1. 1. 2011, podle něhož postupovaly celní orgány v nyní posuzované věci, ovšem obsahuje výslovnou úpravu povinnosti odvolacího orgánu seznámit daňový subjekt s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy. Krajský soud usoudil, že záměrem bylo na roveň případům, kdy dochází ke změně právního posouzení věci, postavit případy, kdy je v odvolacím řízení prováděno dokazování. Jde tedy o posílení procesních práv daňových subjektů. Odkázal též na důvodovou zprávu k daňovému řádu a komentářovou literaturu. Z úřední činnosti je soudu znám též postup orgánů Finanční správy ČR, které při doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení sepíší úřední záznam, v němž zhodnotí nově provedené důkazní prostředky z pohledu skutečností, které jimi měly být prokázány a tento úřední záznam doručí daňovému subjektu s výzvou, aby se k němu ve stanovené lhůtě vyjádřil.

[6] Ostatně i krajský soud, jehož rozsudky byly přezkoumány a potvrzeny rozsudky NSS č. j. 7 Afs 248/2016 – 29 a č. j. 6 Afs 9/2017 – 29, v odůvodnění svých rozsudků uvedl, že odvolací orgán žalobce s důkazními prostředky provedenými v odvolacím řízení prokazatelně seznámil, včetně závěru odvolacího orgánu, a umožnil mu se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřit, z čehož soud dovodil, že odvolací orgán dostal své povinnosti stanovené mu v § 115 odst. 2 daňového řádu (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 13. 12. 2016, č. j. 29 Af 60/2014 – 90, body 25 a 28, a č. j. 29 Af 57/2014 – 85, body 25 a 29). Nejvyšší správní soud toto posouzení žalobního bodu ani dílčím způsobem nekorigoval.

[7] Ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu nelze dle krajského soudu redukovat na pouhé vyrozumění daňového subjektu ze strany odvolacího orgánu, že bylo doplněno dokazování, a poskytnutí prostoru pro seznámení se s důkazy a vyjádření k nim. Daňový řád ukládá odvolacímu orgánu aktivní povinnost seznámit daňový subjekt se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, nikoliv pouze pasivní povinnost umožnit daňovému subjektu seznámit se s podklady (fakticky formou nahlížení do spisu), jak je tato povinnost koncipována v § 36 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu.

[8] Soud shrnul, že z § 115 odst. 2 daňového řádu plyne žalovanému povinnost vyrozumět žalobkyni před vydáním rozhodnutí o tom, zda lze mít na základě žalobkyní předložených důkazních prostředků za prokázanou skutečnost, že zboží propuštěné do celního režimu trvalý vývoz vystoupilo z celního území Společenství. Zmíněné ustanovení dopadá nejen na případy, kdy odvolací správní orgán na základě doplněného dokazování vychází z nové skutečnosti (má ji tedy za prokázanou), čemuž by nasvědčoval doslovný výklad tohoto ustanovení, nýbrž i na případy, kdy se ani po doplnění dokazování nepodařilo skutečnost, na jejíž podporu byly důkazní prostředky provedeny, prokázat.

[9] Jestliže žalobkyně soustředila svoji aktivitu do odvolací části řízení a předložila v něm důkazy o výstupu zboží, jde o postup zákonem připuštěný, neboť v odvolacím řízení lze uvádět nové skutečnosti a navrhopvat nové důkazy (na rozdíl od správního řízení se v daňovém řízení neuplatní koncentrace řízení vydáním prvostupňového rozhodnutí). Jelikož předložené důkazy nebyly zjevně nevěrohodné či zjevně neprůkazné ve vztahu ke skutečnosti, že zboží opustilo celní území Společenství, mohla žalobkyně legitimně očekávat, že v případě, že celní orgány neshledají důvod pro vyhovění odvolání, seznámí ji žalovaný před vydáním rozhodnutí o odvolání se svým závěrem. Tím spíše by bylo potvrzení rozhodnutí celního úřadu překvapivé, jestliže by byla pravdivá argumentace žalobkyně, že ve dvou obdobných věcech uznal celní úřad předložené typově shodné doklady (potvrzení společnosti DHL Global Forwarding GmbH) za dostatečné k prokázání vývozu zboží z celního území Společenství. Tím, že žalovaný před vydáním rozhodnutí o odvolání neseznámil žalobkyni s výsledkem doplněného dokazování, neumožnil jí, aby uplatnila námitku porušení legitimního očekávání, založeného postupem celního úřadu ve dvou dalších obdobných věcech, v odvolacím řízení. Překvapivými pro žalobkyni nebyly tyto důkazy samotné, ale mohlo jím být jejich hodnocení žalovaným.

[10] Žalobkyně se s hodnocením jí předložených dokumentů seznámila až prostřednictvím napadeného rozhodnutí, přičemž takový důsledek jednoznačně nemůže vyhovovat požadavkům § 115 daňového řádu. Argumenty, námitky a návrhy, které žalobkyně učinila až v žalobě, měla mít možnost uplatnit již v rámci odvolacího řízení. V tom jí nemůže být na újmu její pasivita v průběhu řízení před celním úřadem.

[11] Porušením § 115 odst. 2 daňového řádu se v projednávané věci žalovaný dopustil takové vady řízení, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Proto soud napadené rozhodnutí zrušil a nezabýval se věcí samou, tedy zda žalobkyní předložené dokumenty v odvolacím řízení vyhovují požadavkům čl. 796da odst. 4 prováděcího předpisu a případně zda byla porušeno legitimní očekávání žalobkyně.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[12] Rozsudek krajského soudu napadl žalovaný (stěžovatel) kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)

[13] Stěžovatel se domnívá, že krajský soud nesprávně posoudil povinnost aplikace § 115 odst. 2 daňového řádu žalovaným.

[14] Spornou otázkou tedy je, zda povinnost odvolacího orgánu (žalovaného) podle § 115 odst. 2 daňového řádu dopadá i na situaci, kdy daňový subjekt (žalobce) v průběhu odvolacího řízení doloží dosud neuplatněný listinný důkazní prostředek, kterým chce prokázat své odvolací tvrzení (primární otázka *dosahu* § 115 odst. 1, 2 daňového řádu), a zda povinnost odvolacího orgánu (žalovaného) zahrnuje také právo na seznámení s výsledky dokazování (sekundární otázka *rozsahu* § 115 odst. 2 daňového řádu).

[15] Stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 68/2013 – 43, ze kterého vyplývá, že právo na seznámení se s provedenými důkazy v odvolacím řízení ani právo se k těmto důkazům vyjádřit před vydáním rozhodnutí o odvolání v sobě nezahrnuje právo odvolatele na obeznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu. Jak krajský soud uvedl, tento rozsudek sice vychází z aplikace zákona o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, nicméně je citován Nejvyšším správním soudem i při jeho současné rozhodovací činnosti, kdy se jedná právě o případy aplikace § 115 odst. 2 daňového řádu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 7/2017 - 30; 7 Afs 248/2016 - 32; 6 Afs 9/2017 - 29). Ústavní konformita závěrů rozsudku sp. zn. 5 Afs 68/2013 byla potvrzena i usnesením Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 122/14 ze dne 10. 7. 2014, který ústavní stížnost odmítl jako zjevně neopodstatněnou. Skutečnost, že krajským soudem zmiňované komentáře k daňovému řádu dospěly k jiným závěrům, nemůže na závaznosti výše citovaného názoru Nejvyššího správního soudu nic změnit, neboť komentářová literatura na rozdíl od judikatury vrcholných soudů závazná není

[16] Krajský soud tak učinil v daném případě nesprávný sekundární právní závěr stran *rozsahu* § 115 odst. 2 daňového řádu, kdy dovodil povinnost odvolacího orgánu seznámit před vydáním rozhodnutí žalobce s právním hodnocením jím předložených důkazních prostředků (tj. s výsledky dokazování), neboť na základě judikatury Nejvyššího správního soudu takové právo žalobci nesvědčí a není obsahem § 115 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel navíc zdůrazňuje, že v daném případě se jednalo pouze o listinné důkazy a přiměřeně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2015, č. j. 4 Afs 116/2015 - 40.

[17] Odkazuje-li krajský soud na správní praxi finančních orgánů, stěžovatel namítá, že v daných věcech došlo k doplnění důkazů *ex offio*, neboť byly opětovně prováděny výslechy svědků. Odkazy krajského soudu na rozsudky Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 60/2014 – 90, a č. j. 29 Af 57/2014 – 85, nemohou obstát, neboť citované pasáže rozsudku jsou vyjádřením žalovaného, nikoliv právním názorem soudu.

[18] Stěžovatel namítá, že i kdyby měl povinnost vydat v dotčené situaci výzvu dle § 115 daňového řádu, její nevydání by nebylo vadou, která by měla za následek nezákonné rozhodnutí. Žalobkyni plně tížilo důkazní břemeno stran prokázání výstupu zboží z území Společenství. Je věcí procesní strategie žalobce, kdy a jak se bude bránit (dokládat důkazní prostředky na svoji obranu). Žalobce však již nemohl spoléhat na to, že pokud tak učinil poprvé až v průběhu odvolacího řízení, že mu tímto jeho konáním automaticky vznikl nárok na seznámení se s hodnocením jím doložených důkazních prostředků, a na další navazující možnost k jejich předkládání. To obzvláště za situace, kdy tyto jím doložené důkazní prostředky neměly vliv na dostatečně zjištěný skutkový stav. Není proto dle stěžovatele na místě spekulace, že by daňový subjekt mohl vznést další návrh na dokazování případně, že mu tak bylo znemožněno uplatnit námitku legitimního očekávání. Vše totiž mohl a měl uplatnit již v řízení před celním úřadem (nebo i napoprvé před odvolacím orgánem). K tomu stěžovatel odkazuje na smysl odvolacího řízení, kde má odvolací orgán přezkoumat postup prvoinstančního správce daně. K doplňování skutkového stavu v odvolacím řízení by mělo docházet spíše výjimečně. Účastník řízení se sám zkracuje na svých právech, pokud rezignuje na prvoinstanční řízení.

[19] Stěžovatel dále namítá, že smyslem § 115 odst. 2 daňového řádu je seznámit daňový subjekt jen s těmi důkazy ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu, jimiž jsou doplňovány podklady pro rozhodnutí, přičemž na těchto doplněných skutkových zjištěních (změněném skutkovém stavu) bude posléze stát rozhodnutí o odvolání, a zabránit tak překvapivým rozhodnutím.

[20] Daňový subjekt tedy bude postupem podle § 115 daňového řádu seznamován především s novými („překvapivými“) důkazními prostředky, které obstaral správce daně. Naopak daňový subjekt nebude seznamován s důkazním prostředkem, který pro něj není nový („překvapivý“), neboť je mu znám (sám jej předložil do odvolacího řízení), jde o pouhou listinu (důkazní prostředek *sui generis* „prováděný“ seznámením se s jeho obsahem), kterým navíc nejsou zjištěny žádné nové („překvapivé“) skutkové okolnosti, ale zjištěný skutkový stav zůstane po jejich odmítnutí nedotčen. V takovém případě nelze hovořit o porušení zákona (§ 115 daňového řádu) a již vůbec ne o materiálním zkrácení žalobce na jeho právech a o porušení práva na spravedlivý proces do té míry, že by to způsobilo nezákonné rozhodnutí odvolacího orgánu ve věci samé.

[21] Krajský soud proto dle stěžovatele učinil nesprávný primární právní závěr stran *dosahu* § 115 odst. 1, 2 daňového řádu, neboť bez dalšího dovodil jejich uplatnění i v situaci, kdy daňový subjekt (žalobce) v průběhu odvolacího řízení doloží dosud neuplatněný listinný důkazní prostředek, kterým chce prokázat své odvolací tvrzení. Dle krajského soudu byly předložením listin doplněny podklady. Stěžovatel se však domnívá, že předložení listinného důkazního prostředku žalobcem v odvolacím řízení (k prokázání jeho odvolacího tvrzení) se absolutně míjí s *možností* odvolacího orgánu *provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí* ve smyslu § 115 odst. 1 daňového řádu. Odvolací orgán se v takovém případě jen seznámí s obsahem předložené listiny, reaguje na ni v odůvodnění rozhodnutí o odvolání, ovšem neprovádí jí dokazování ve smyslu § 115 odst. 1, 2 daňového řádu a nevydává k tomu daňovému subjektu výzvu!

[22] Dle stěžovatele lhůta podle § 115 odst. 3 daňového řádu v rozpětí do 15 dní svým způsobem koncentruje průběh odvolacího řízení a je vyhrazena v dotčené variantě jen na seznámení daňového subjektu s důkazními prostředky opatřenými správcem daně (odvolacím orgánem), které – pro daňový subjekt překvapivě –, mění dosud zjištěný skutkový stav. Jen tehdy je daňový subjekt oprávněn očekávat výzvu správce daně a také na ni oprávněn reagovat „protinávrhem“, tedy vlastním návrhem či doložením důkazních prostředků. Reakcí na takový „protinávrh“ daňového subjektu pak již zpravidla bude rozhodnutí o odvolání, ledaže by odvolací orgán uznal za potřebné provedení např. navrženého výsledku svědka, který by před vydáním rozhodnutí o odvolání provedl. Onen důkazní „protinávrh“ daňového subjektu (např. právě předložení listinných důkazních prostředků) však nelze podřazovat pod pojem „dokazování“ ve smyslu § 115 odst. 1, 2 daňového řádu nejen z řečených důvodů, ale i proto, že by pravidelně v průběhu odvolacích daňových řízení dostával daňový subjekt odvolací orgán do procesní pasti, se kterou zákonodárce onou patnáctidenní koncentrací v ustanovení § 115 odst. 3 daňového řádu rozhodně nepočítal. Totiž odvolací orgán by provedl „dokazování“ daňovým subjektem předloženou listinou, byl by povinen vydat výzvu podle § 115 daňového řádu (s hodnocením listiny jako nedostatečné k ovlivnění dosud zjištěného skutkového stavu nebo dokonce jen k prokázání odvolacího tvrzení), daňový subjekt by doplnil další listinu – odvolací orgán by z povinnosti vydal další výzvu etc. I díky § 115 odst. 4 daňového řádu nepřipouštějící možnost odvolacího orgánu přihlídnout *k návrhům k provedení dalších důkazů* po uplynutí lhůty podle odstavce 3 jasně svědčí omezení výzvy podle § 115 daňového řádu jen na jediný důkazní „protinávrh“ daňového subjektu.

[23] Stěžovatel tedy shrnuje, že § 115 daňového řádu je aktivován jen v důsledku procesní aktivity odvolacího orgánu (vlastní obstarání důkazních prostředků k doplnění podkladů pro rozhodnutí, případně další takové vlastní obstarání po důkazním „protinávrhu“ daňového subjektu), avšak zásadně nikoli v důsledku procesní aktivity daňového subjektu (návrhy vlastních důkazních prostředků k odvolání, v průběhu odvolacího řízení, či v důkazním „protinávrhu“ odvolacímu orgánu na jeho výzvu podle § 115 daňového řádu).

[24] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti považuje napadený rozsudek za správný. Odmítá jako nepřipustnou argumentaci stěžovatele, že odvolací orgán neprovádí dokazování předloženými listinami. Domnívá se, že krajský soud správně akcentoval rozdíl úpravy v zákoně o správě daní a poplatků a daňovém řádu. Výslovné ustanovení zákona nelze bagatelizovat, jak do jisté míry činí stěžovatel. Žalobkyně varuje před restriktivním výkladem práva, kterým by docházelo k rezignaci na hledání spravedlnosti.

III. Důvod postoupení věci rozšířenému senátu

[25] Podstatou nyní řešené kauzy je otázka výkladu § 115 odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení platí, že *„[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“*

[26] Při předběžném projednání první senát dospěl k názoru, že citované ustanovení soud v rozhodovací praxi vykládá odlišně.

[27] První linie judikatury přejímá závěry dovozené Nejvyšším správním soudem za účinnosti předchozí právní úpravy (zákona o správě daní a poplatků). Vychází především z rozsudku ze dne 3. 12. 2013, č. j. 5 Afs 56/2013 - 45. V tomto rozhodnutí soud hodnotil situaci, kdy odvolací daňový orgán provedl v průběhu odvolacího řízení za přítomnosti daňového subjektu výslech svědka. Stěžovatel v kasační stížnosti namítal nezákonnost postupu odvolacího orgánu, který jej v odvolacím řízení neseznámil se závěry, které na základě tohoto výsledku učinil, a neumožnil mu tak se k těmto závěrům vyjádřit a případně navrhnout doplnění dokazování. Tuto námitku pátý senát shledal nedůvodnou. Za dostatečné považoval, že hodnocení výpovědi obsahovalo až samotné rozhodnutí o odvolání. Konkrétně uvedl, že

z rozsudku zdejšího soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 59/2009 - 115, vyplývá, že ...,pokud si správce daně či odvolací orgán v průběhu odvolacího řízení opatřují důkazy bez součinnosti s daňovým subjektem, např. v rámci dožádání, na základě výzvy k součinnosti či žádosti o mezinárodní pomoc, pak bude na místě, aby odvolací orgán v souladu se zásadou součinnosti daňový subjekt před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámil s provedenými důkazy. Právo na seznámení se s provedenými důkazy v odvolacím řízení ani právo se k těmto důkazům vyjádřit před vydáním rozhodnutí o odvolání však v sobě nezahrnuje právo odvolatele na obeznámení se s hodnotící úvahou odvolacího orgánu.“ V daném případě tedy po provedené svědecké výpovědi nedošlo ani ke změně právního posouzení věci žalovaným a nadto byl proveden důkazní prostředek v úzké součinnosti se stěžovatelem (stěžovatel byl přítomen svědecké výpovědi), nebyla zde ani dána povinnost žalovaného seznámit stěžovatele s provedeným dokazováním, resp. s konečnou hodnotící úvahou předmětného důkazního prostředku. (zvyraznění přidal první senát).

[28] Z citovaných pasáží rozhodnutí pátého senátu následně otevřeně vycházely i další senáty, byť posuzující daňová řízení vedená již dle daňového řádu (jedná se o rozsudky ze dne 8. 2. 2017, č. j. 7 Afs 248/2016 - 29, ze dne 1. 3. 2017, č. j. 6 Afs 9/2017 - 29, ze dne 13. 9. 2017, č. j. 7 Afs 7/2017 - 28, všechny posuzující věc totožného stěžovatele a obdobný skutkový základ). V těchto věcech šlo o situaci, kdy odvolací daňový orgán v odvolacím řízení doplnil dokazování výsledkem svědků. Následně daňovému subjektu v obecnosti sdělil hodnotící úvahu, že jeho tvrzení nebyla prokázána. Daňový subjekt v tomto postupu, kdy se v podstatě hodnocení důkazů od odvolacího daňového orgánu nedozvěděl, spatřoval porušení zákazu překvapivých rozhodnutí v § 115 daňového řádu. Nejvyšší správní soud v uvedených věcech nejdříve přímo citoval pasáže z rozsudku pátého senátu a následně uvedl, že nemá důvod se od nich odchýlit. Výslovně také odmítl následovat opačný názor doktríny s tím, že ten není závazný (viz např. výše uvedený rozsudek č. j. 7 Afs 248/2016, body 22, 23).

[29] V podobném duchu postupoval v rozsudku ze dne 2. 8. 2017, č. j. 4 Afs 58/2017 - 78, i čtvrtý senát. V jím řešené věci žalovaný jednak v rozhodnutí zamítl návrh daňového subjektu provést výslech určitých svědků a jednak hodnotil v rozhodnutí další důkazy (vysvětlení podaná na policii, tvrzení daňového subjektu u správce daně). Čtvrtý senát k tomu uvedl,

[69]... že § 115 odst. 2 větu první daňového řádu je třeba vykládat v návaznosti na § 115 odst. 1 daňového řádu. Odvolací orgán je tedy povinen před vydáním rozhodnutí stěžovatele seznámit s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy, pokud prováděl dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení. Za takový postup nelze považovat odmítnutí provedení důkazních návrhů výsledkem svědků a konstatování obsahu podkladů obsažených ve správním spise, jelikož takovým postupem nedochází k doplnění podkladů rozhodnutí ani odstraňování vad řízení. (zvýraznění přidal první senát).

[30] Z uvedeného je zřejmé, že čtvrtý senát navázal na předchozí linii, dle které § 115 odst. 2 daňového řádu neslouží ke sdělení hodnocení shromážděných podkladů, ale pro seznámení s podklady, které byly v odvolacím řízení do spisu doplněny a o kterých by daňový subjekt mohl nevědět.

[31] S těmito závěry jsou však neslučitelná dvě jiná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 5. 12. 2017, č. j. 9 Afs 275/2016 – 34, a ze dne 19. 7. 2018, č. j. 7 Afs 148/2018 – 44). V prvním z uvedených rozhodnutí devátý senát posuzoval situaci, kdy odvolací daňový orgán daňovému subjektu sice sdělil své hodnocení, ale učinil tak zavádějícím a obecným způsobem, konkrétně sdělením, že existuje rozpor v tvrzení daňového subjektu a údajích uvedenými v podkladech poskytnutými jiným daňovým subjektem a sdělením o absenci „*některých odvolatelem tvrzených dodávek a také o konkrétní datum uskutečnění plnění*.“ (bod 18). Daňový subjekt v návaznosti na toto sdělení navrhl doplnit dokazování o několik dokumentů a žádal odvolací daňový orgán, aby upřesnil, v čem konkrétně spatřuje tvrzený nesoulad, neboť jinak není schopen řádně hájit svá práva. Poukázal i na to, že z dokumentu poskytnutého jiným daňovým subjektem nelze odvolacím daňovým orgánem dovozovaný skutkový závěr dovodit a vysvětlit proč. Odvolací daňový orgán, bez toho aniž by nějak reagoval na toto vyjádření, odvolání zamítl. Krajský soud rozhodnutí zrušil z důvodu jeho překvapivosti v rozporu s § 115 daňového řádu. Žalovaný se bránil kasační stížností s tím, že § 115 odst. 2 daňového řádu mu nestanoví povinnost daňový subjekt seznámit s posouzením podkladů ještě před vydáním rozhodnutí o odvolání a tak ho v předstihu informovat o svém názoru a umožnit mu se k němu opětovně vyjádřit (bod 9). Tomu devátý senát nepřisvědčil. Naopak se ztotožnil s krajským soudem:

[19] ... v rámci odvolacího řízení musí být dbáno na to, aby nedocházelo ke vzniku překvapivých rozhodnutí. Za překvapivé rozhodnutí lze považovat takové, které vnášejí do celé věci zcela nové prvky a náhledy, ale účastník řízení již není umožněno na tyto skutečnosti adekvátně reagovat. V takové situaci je totiž další řádný opravný prostředek vyloučen.

[20] V § 115 odst. 2 d. ř. je zakotvena povinnost odvolacího orgánu seznámit odvolatele před vydáním rozhodnutí se všemi jeho podklady společně s tím, jaké důsledky z nich odvolací orgán vyvozuje. Odvolací orgán musí odvolateli umožnit, aby se ke všem těmto skutečnostem ve stanovené lhůtě vyjádřil a případně navrhl provedení nových důkazů. ...

[21] Stěžovatel na vyjádření žalobkyně, ve kterém nově navrhla doplnění dokazování a žádala upřesnění konkrétních nesouladných skutečností, zareagoval až ve svém rozhodnutí, kde sdělil nové skutečnosti, na které však žalobkyni předem neupozornil. ...

[22] Takovýto postup stěžovatele byl v rozporu s § 115 odst. 2 d. ř. Za nastalé situace totiž šlo o první případ dle § 115 odst. 2, kdy bylo v odvolacím řízení prováděno dokazování. V takových případech je povinností odvolacího orgánu umožnit seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy (viz rozsudek soudu ze dne 11. 2. 2016, č. j. 2 Afs 266/2015 – 42). Stěžovatel proto pochybil, když žalobkyni neseznámil se všemi skutečnostmi a důkazy a s výsledkem svých úvah a nedal jí možnost tvrzené nesrovnalosti vyvrátit. Jeho námitka, že nebyl povinen žalobkyni seznámit s posouzením podkladů před vydáním napadeného rozhodnutí a dát jí možnost se opětovně vyjádřit, je tak zcela lichá, neboť přesně to bylo jeho úkolem.

[23] Zbavit se této povinnosti nelze ani odkazem na § 66 a násl. d. ř. či § 67 odst. 3 d. ř., tedy tím, že existuje možnost nahlížet do spisu či pořizovat kopie, výpisy nebo potvrzení ze spisu, jak se domnívá stěžovatel. Je nezbytný aktivní přístup odvolacího orgánu a poukazem na možnost nahlížení do spisu se nelze vyvinut ze splnění povinnosti výslovně zakotvené v § 115 odst. 2 d. ř. (*zvýraznění přidal první senát*).

[32] Z obdobného pojetí § 115 odst. 2 daňového řádu vyšel i rozsudek 7 Afs 148/2018 – 44. V této věci správce daně neuznal daňovému subjektu nárok na odpočet DPH tím, že transakce byla stižena podvodem na DPH, o kterém žalobce věděl nebo mohl vědět, a neprokázal, že by učinil adekvátní kroky k zabránění podvodu. Odvolací daňový orgán naopak v rozhodnutí o odvolání odůvodnil neuznání nároku na odpočet DPH toliko tím, že daňovým subjektem předložený daňový doklad neobsahuje zákonem předepsané náležitosti, tedy jiným důvodem, než správce daně (bod 11). Nejvyšší správní soud v tomto postupu shledal porušení § 115 odst. 2 daňového řádu a zásady dvojinstančnosti:

[11] ... Součástí zásady dvojinstančnosti je pak poskytnutí dostatečného prostoru daňovému subjektu v těch případech, kdy má být rozhodnutí odvolacího orgánu založené buďto na jiných skutkových okolnostech, nebo na zcela odlišném právním posouzení zjištěného skutkového stavu (viz § 115 odst. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád). Pokud by totiž daňovému subjektu v takové situaci nebylo umožněno na změnu zjištěného skutkového stavu či právního názoru adekvátně reagovat, jednalo by se z jeho pohledu o překvapivé rozhodnutí vydané bez možnosti obrany a porušující tak zásadu dvojinstančnosti ...

[12] ... Byl to tedy teprve stěžovatel v odvolacím řízení, kdo se zaměřil na náležitosti předloženého daňového dokladu a dovodil z něj zcela nový skutkový závěr, že existence plnění na základě daňového dokladu nebyla prokázána, tj. odmítl ztotožnit daňový doklad s prokázanou dodávkou 360 solárních panelů. To, že daňový doklad byl jako důkazní prostředek předložen již v prvostupňovém řízení, přitom na závěru, že se jedná o nový skutkový závěr, nic nemění. Stěžovatel měl s ohledem na přehodnocení skutkových zjištění dát v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu žalobci možnost, aby prokázal, že daňový doklad se, nehlédě na případný chybný údaj o datu uskutečnění zdanitelného plnění, vztahoval k dodávce 360 solárních panelů ze dne 19. 6. 2013. ... (*zvýraznění přidal první senát*)

[33] V judikatuře Nejvyššího správního soudu se tak podle prvního senátu objevují dva vzájemně neslučitelné výklady § 115 odst. 2, věty první daňového řádu. Oba závěry odrážejí rozdílné vnímání účelu tohoto ustanovení.

[34] První, užší výklad vnímá toto ustanovení jako ustanovení k zajištění toho, aby si byl daňový subjekt vědom, z jakých podkladů bude odvolací daňový orgán ve svém rozhodnutí vycházet. Daňový subjekt je tak třeba seznámit s doplněnými podklady, ne však již s tím, jak je odvolací orgán hodnotí. Důsledek tohoto pojetí je, že daňový subjekt není potřeba seznamovat s podklady pro rozhodnutí, o jejichž existenci si je vědom, např. protože je sám odvolacímu orgánu zaslal, protože byly součástí správního spisu již v době vydání rozhodnutí správce daně, nebo protože jejich provedení jako důkazu byl sám přítomen.

[35] Druhý, širší výklad § 115 odst. 2 daňového řádu zase vnímá toto ustanovení jako ustanovení zajišťující to, aby daňový subjekt věděl, z jakých skutkových závěrů hodlá odvolací daňový orgán ve svém rozhodnutí vycházet, tedy jaká je jeho situace ohledně merita řízení, a aby mohl na tuto situaci případně procesně reagovat. Důsledkem tohoto pojetí je, že odvolací daňový orgán musí daňový subjekt seznámit nejen s novými podklady pro své rozhodnutí, ale i s jakýmkoliv novým hodnocením podkladů. Typicky se bude jednat o hodnocení nově v odvolacím řízení shromážděných podkladů, může se však jednat i o hodnocení již správcem daně shromážděných podkladů, pokud se hodnocení odvolacího daňového orgánu od hodnocení správce daně liší. V obou případech se totiž jedná o nové úvahy odvolacího orgánu, na které daňový subjekt musí mít možnost reagovat.

[36] Jelikož má první senát za to, že uvedené dva výklady zastávané v judikatuře Nejvyššího soudu jsou vzájemně neslučitelné, nemohl rozhodnout, aniž by se od některého z nich odchýlil. Pokud by snad rozšířený senát shledal, že oba dva prezentované právní názory jsou vzájemně slučitelné, první senát zároveň výslovně vyjadřuje svůj záměr se od názoru vykládající § 115 odst. 2 daňového řádu úzce odchýlit (tj. od výše uvedených rozsudků č. j. 7 Afs 248/2016 - 29, č. j. 6 Afs 9/2017 - 29, č. j. 7 Afs 7/2017 - 28 a č. j. 4 Afs 58/2017 - 78). Proto věc postoupil rozšířenému senátu (srov. § 17 odst. 1 s. ř. s.) s následující právní otázkou:

Plyne z § 115 odst. 2 daňového řádu povinnost odvolacího orgánu v rámci odvolacího řízení seznamovat subjekt daně i s úvahami, které z provedení dokazování odvolací daňový orgán pro zjištěný skutkový stav dovozuje?

IV. Právní názor prvního senátu

[37] Podle prvního senátu odpověď na položenou právní otázku má být kladná. K tomuto závěru ho vedou následující důvody.

[38] Předně tomuto výkladu napovídá již samotné znění § 115 odst. 2 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení „[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují ...“. Stejně v tomto ustanovení je pojem *dokazování* a spojení *seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují*.

[39] *Dokazování* označuje proces zjišťování skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu). Je to způsob obstarávání skutkového

podkladu pro rozhodnutí nebo pro jiný postup. Dokazování se nesestává pouze z označení a obstarání pramenu důkazu (věci či osoby), z něhož se čerpá poznatek. To je pouze jedna z jeho fází. Další fáze dokazování jsou provádění tohoto důkazu a jeho hodnocení. Teprve těmito všemi fázemi správní orgán získává určité poznání o skutkových okolnostech z minulosti. Jinými slovy, hodnocení důkazů je součástí procesu dokazování.

[40] Takto například založení listiny do spisu či její provedení jako důkazu ještě samo o sobě poznatek o skutkových okolnostech netvoří. K tomu je třeba listinu jako důkaz provést a zhodnotit, čímž teprve je zjišťovaná skutečnost zjištěna a proces dokazování u konce. Z uvedeného je zřejmé, že odvolací daňový orgán „provádí dokazování“ nejen tehdy, pokud obstarává nové prameny důkazu (podklady), ale i pokud prameny nově hodnotí. I v takovém případě tedy má odvolací daňový orgán povinnost spolupráce s daňovým subjektem dle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[41] Provádí-li odvolací daňový orgán dokazování, je povinen seznámit daňový subjekt se *zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují*. Odvolací daňový orgán tak má dvě povinnosti: Za prvé, má povinnost daňovému subjektu sdělit důkazy, ze kterých vychází; za druhé má povinnost i uvést, co považuje za zjištěné skutečnosti, tedy co považuje za finální produkt dokazování, vzniklý hodnocením závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti důkazů. Odvolací daňový orgán tak má povinnost daňovému subjektu sdělit i své hodnocení důkazů, pokud ho sám v odvolacím řízení prováděl.

[42] Tento výklad § 115 odst. 2 daňového řádu ještě více ozřejmuje porovnání jeho znění se zněním obecné úpravy ve správním řádu. Podle § 36 odst. 3 správního řádu „*[n]estanovali zákon jinak, musí být účastníkům před vydáním rozhodnutí ve věci dána možnost vyjádřit se k podkladům rozhodnutí*“. Zatímco obecná úprava tedy výslovně mluví na povinnost správního orgánu seznámit účastníka řízení s podklady pro rozhodnutí, úprava v daňovém řádu mluví na povinnost seznámit ho i se zjištěnými skutečnostmi. Jak výše uvedeno slovní spojení „podklady rozhodnutí“ má užší význam než slovní spojení „zjištěné skutečnosti“ užitý v § 115 odst. 2 daňového řádu. Zjištěné skutečnosti vycházejí z podkladů, ale aby se z podkladů staly zjištěné skutečnosti, musí k nim přistoupit intelektuální proces obsahující hodnocení těchto podkladů. Z porovnání odlišného znění úprav ve správním řádu a daňovém řádu je tedy zřejmé, že oproti obecné úpravě daňový řád odvolacímu daňovému orgánu stanoví širší povinnost spolupráce s daňovým subjektem.

[43] O širším výkladu § 115 odst. 2 daňového řádu svědčí i deklarovaný úmysl zákonodárce. Podle důvodové zprávy k tomuto ustanovení je jeho cílem „*poskytnout oběma stranám před vydáním rozhodnutí ve věci odvolání určitý prostor pro případný dialog nad provedeným dokazováním*“. K tomu důvodová zpráva dodává, že daňový subjekt je při zachování principu *apelace* chráněn před tzv. *překvapivými rozhodnutími* tím, že mu bude poskytnut prostor k vyjádření, neboť proti výslednému rozhodnutí již není možné odvolání, pouze soudní přezkum. Dialog přitom bude plnit svůj účel pouze pokud bude daňový subjekt vědět nejenom o shromážděných podkladech, ale i o tom, jak je odvolací orgán hodnotí a co za skutečnosti z nich dovozuje. V opačném případě by dialog předvídaný tvůrci daňového řádu nemusel být dostatečně „zaostřený“, a nemusel by tak splňovat předvídaný účel spočívající v poskytnutí prostoru pro řešení věci ještě před daňovými orgány.

[44] K podobnému závěru směřuje i výklad podle smyslu předmětné právní úpravy. Jak plyne i z důvodové zprávy, smysl povinnosti správce daně dle § 115 odst. 2 daňového řádu je zamezit tomu, aby rozhodnutí odvolacího orgánu bylo pro daňový subjekt překvapivé, neboť odvolací orgán může přijít s novými ať již skutkovými nebo právními závěry. Jelikož proti jeho rozhodnutí již není možné podat odvolání, ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu stanoví daňovému subjektu možnost se k těmto novým úvahám vyjádřit a případně k nim zaujmout procesní postoj. Tímto postupem je dbáno na dodržení zásady dvojinstančnosti, dle které je nutné, aby daňový subjekt během daňového řízení měl možnost proti závěrům, na kterých daňové orgány vystaví své konečné rozhodnutí, ještě v rámci daňového řízení uplatnit námitky. Překvapivý v tomto ohledu přitom může být nejen nový podklad v daňovém spise, o kterém daňový subjekt neví, ale právě i jen hodnocení již správním orgánem prvního stupně shromážděných podkladů. Obdobně by bylo možné si jako překvapivou představit i situaci, kdy odvolací daňový orgán v daňovém spisu doplní obrovské množství podkladů a následně pouze daňovému subjektu sdělí, že k tomuto doplnění daňového spisu došlo. Ze samotných podkladů přitom nemusí být zřejmé, co z nich odvolací daňový orgán dovozuje; jestliže se daňovému subjektu nepodaří předpovědět, jak bude odvolací daňový orgán podklady hodnotit, rozhodnutí odvolacího daňového orgánu pro něj bude nutně překvapivé. Aby § 115 odst. 2 skutečně účinně mohl zabránit překvapivým rozhodnutím, musí se proto vztahovat nejen na nové podklady, ale i na nové úvahy ohledně zjištěného skutkového stavu, které ze shromážděných pokladů odvolací daňový orgán dovozuje.

[45] Prvním senátem zastávaný výklad zapadá i do logiky konstrukce celého daňového řízení a jeho návaznosti na řízení před správními soudy. Řízení před správcem daně tvoří s řízením před odvolacím daňovým orgánem jeden celek. Odvolací řízení vychází z apelačního principu, dle kterého odvolací daňový orgán, pokud má napadené rozhodnutí správce daně za nezákonné nebo nesprávné, může sám tyto vady napravit, a to včetně nového zjištění skutkového stavu [viz § 115 odst. 1 a § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu; k zásadě jednoty daňového řízení viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 12. 2009, č. j. 7 Afs 36/2008 - 134, č. 2026/2010 Sb. NSS]. Může-li odvolací daňový orgán svým rozhodnutím takto rozhodnutí správce daně změnit, musí postupovat s takovou obezřetností, aby daňový subjekt měl možnost se k této změně vyjádřit a případně na ni procesně reagovat. V opačném případě by se daňový subjekt o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení mohl poprvé dozvědět až v rozhodnutí odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí. To by v důsledku přesouvalo jeho první možnost obrany proti závěru daňových orgánů až do řízení před správními soudy. Takový výklad je nutné odmítnout jako výklad popírající nejen zásadu subsidiarity soudního přezkumu (viz § 5 s. ř. s.), ale i zásadu dvojinstančnosti (aspoň u jedné instance musí daňový subjekt mít možnost se k závěrům správních orgánů vyjádřit).

[46] I obecněji platí, že jednou ze základních zásad daňového řízení je zásada součinnosti zakotvená v § 6 odst. 2 daňového řádu. Dle ní se od osob zúčastněných na správě daní (daňové subjekty, třetí osoby i správce daně) očekává vzájemná spolupráce. Jejím naplňováním má být docíleno požadavku otevřenosti, srozumitelnosti a předvídatelnosti rozhodování (viz rozsudek ze dne 31. 8. 2004, č. j. 6 A 143/2001 - 151, č. 501/2005 Sb. NSS). Z této zásady plyne, že osoby zúčastněné na správě daní mají právo po správci daně

požadovat, aby s nimi spolupracoval a vyhověl jejich racionálním požadavkům. Tato zásada se projevuje především tím, že správce daně a osoby zúčastněné na správě daní si navzájem vycházejí vstříc. Jde jak o právo, tak o povinnost zároveň (viz výše citovaný rozsudek č. j. 9 Afs 275/2016 – 34). Povinnost odvolacího daňového orgánu seznámit daňový subjekt s jeho hodnocením provedených důkazů je konkretizací této obecné zásady.

[47] Konečně, prvním senátem zastávaný výklad podporuje i právní doktrína. O. Lichnovský uvádí, že § 115 odst. 2 daňového řádu „*zakotvuje povinnost odvolacího orgánu před vydáním rozhodnutí seznámit odvolatele se všemi podklady rozhodnutí společně s tím, jaké důsledky z nich odvolací orgán vyvozuje (§ 88 odst. 2 DŘ se použije analogicky)*“. Jeden z případů jeho použití je, jestliže odvolací orgán provádí dokazování. Jak je nutné vnímat pojem dokazování, citovaný autor vysvětluje následovně:

Provádění dokazování je nutno chápat *sensu largo*. Kdykoliv odvolací orgán toto provádí, je jeho povinností seznámit odvolatele s výsledkem svých úvah. Provádění dokazování se pak projevuje tím, že v určitých místech dokazování odvolací orgán zasahuje do myšlenkových úvah prvoinstančního správce daně. *A contrario*, nevyjádří-li odvolací orgán bezpodmínečný souhlas s provedeným dokazováním v prvním stupni, pak platí, že sám prováděl dokazování. V takovém případě pak bude jeho povinností postupovat podle komentovaného ustanovení. (Lichnovský O., § 115, in Lichnovský, O., Ondříšek, R. *a kolektiv.*: Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 458-461). (zvýraznění přidal první senát).

[48] I podle citovaného komentáře tak nejde primárně o nové podklady, ale o nové úvahy ohledně zjištěného skutkového stavu.

[49] Opačný výklad v rozsudcích, od kterých se první senát chce odchýlit, přitom vychází z judikatury vážící se k předchozí právní úpravě. Ta povinnost ekvivalentní té v § 115 odst. 2 daňového řádu výslovně neobsahovala. Judikatura k této dřívější právní úpravě pouze povinnost seznámit daňový subjekt s provedenými důkazy (tedy nikoliv se zjištěnými skutečnostmi) dovozovala z obecné zásady spolupráce (viz např. rozsudek ze dne 26. 2. 2010, č. j. 5 Afs 59/2009 – 115). Z výše uvedeného gramatického, historického i teleologického výkladu je však zřejmé, že § 115 odst. 2 daňového řádu jde nad rámec ochrany v předchozí právní úpravě.

V. Otázka předložená rozšířenému senátu

[50] Z výše uvedených důvodů první senát předkládá rozšířenému senátu otázku, zda z § 115 odst. 2 daňového řádu plyne povinnost odvolacího orgánu v rámci odvolacího řízení seznamovat subjekt daně i s úvahami, které z provedeného dokazování odvolací daňový orgán pro zjištěný skutkový stav dovozuje.

P o u č e n í: Proti tomuto usnesení **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

Rozšířený senát bude ve věci rozhodovat ve složení: Josef Baxa, Jana Brothánková, Filip Dienstbier, Zdeněk Kühn, Barbara Pořízková, Aleš Roztočil, Karel Šimka. Účastníci

mohou namítnout podjatost těchto soudců (§ 8 odst. 1 s. ř. s.) do jednoho týdne od doručení tohoto usnesení.

V téže lhůtě mohou účastníci rovněž podat svá vyjádření k právní otázce předkládané rozšířenému senátu.

V Brně dne 10. října 2018

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu