ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobce: **AGRO Žádovice s. r. o.**, IČO 29201098
sídlem Žádovice 37, PSČ 696 49

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 7. 2017, č. j. 28629/17/5300-21443-701328

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 18. 7. 2017, č. j. 28629/17/5300-21443-701328, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen zaplatit** žalobci na náhradě nákladů řízení částku 3 000 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Shora označeným rozhodnutím žalovaný změnil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 8. 4. 2016, č. j. 1639179/16/3013-50521-705772, kterým správce daně doměřil žalobci na základě zprávy o daňové kontrole ze dne 5. 4. 2016 daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012 ve výši 187 092 Kč; současně žalobci sdělil vznik povinnosti uhradit penále ve výši 37 418 Kč. Správce daně žalobci neuznal odpočet daně na výstupu

uplatněný v předmětném zdaňovacím období, a to kvůli pochybnostem o dodávkách zdanitelných plnění v podobě zboží (sójové boby) od dodavatele AutoAgro Tech s. r. o., a služeb (reklamní a propagační činnost, zprostředkování prodeje nemovitých věcí – zemědělských pozemků) od dodavatele P.A.P.V. Trading s. r. o. Žalobce tyto pochybnosti ani přes výzvu k prokázání skutečností dle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rámci daňové kontroly neodstranil. Správce daně tudíž shledal, že žalobce neprokázal uskutečnění zdanitelných plnění tak, jak bylo deklarováno na daňových dokladech, a proto v případě přijatého zdanitelného plnění zprostředkování prodeje částečně, ve zbytku přijatých zdanitelných plnění pak zcela, odmítl uznat nárok žalobce na odpočet od základu daně.

2. Žalovaný v odvolacím řízení dodatečný platební výměr změnil tak, že neuznal v plné výši i (správcem daně částečně uznaný) nárok na odpočet z přijatých zdanitelných plnění zprostředkovatelských služeb od společnosti P.A.P.V. Trading s. r. o. V případě dodávky sójových bobů žalovaný uzavřel (bod [40] napadeného rozhodnutí), že žalobce neprokázal přijetí zboží od deklarovaného dodavatele, v případě zprostředkovacích služeb žalovaný uvedl, že žalobce neprokázal, že došlo k věcnému plnění v tvrzeném rozsahu a obsahu (body [50], [51] napadeného rozhodnutí), a ve vztahu k reklamním a propagačním službám konstatoval, že nebylo prokázáno faktické přijetí plnění (bod [61] napadeného rozhodnutí). Žalovaný tak změnil výši doměřené daně na částku 239 340 Kč a výši penále na částku 47 868 Kč.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Žalobce ve včas podané a značně rozsáhlé žalobě velmi podrobně rozvedl žalobní body, které se dají shrnout do dvou kategorií. V prvé řadě namítl procesní vady v postupu žalovaného a správce daně v daňovém řízení, v řadě druhé pak neunesení důkazního břemene orgány finanční správy.

4. Pokud jde o namítané procesní vady, žalobce uvedl, že žalovaný mu po doplnění dokazování v odvolacím řízení v seznámení s výsledky kontrolního zjištění nesdělil všechny pochybnosti. Žalobce se tak o některých z nich dozvěděl až v napadeném rozhodnutí.

5. Dále žalobce konstatoval, že žalovaný neprovedl žalobcem navrhované svědecké výpovědi. Žalobce v odvolání navrhoval provést svědecké výpovědi osob uvedených ve finálním seznamu vlastníků pozemků, které byly na žalobce převedeny díky zprostředkovatelským službám společnosti P.A.P.V. Trading s. r. o. Tito bývalí vlastníci pozemků mohli jednoznačně potvrdit, že převod vlastnického práva k jejich pozemkům zprostředkovávala společnost P.A.P.V. Trading s. r. o.

6. Žalobce též namítl, že v odvolacím řízení nebylo vyhověno jeho žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění. Taktéž nebylo vyhověno jeho žádosti o ústní projednání výsledku změněného kontrolního zjištění před správce daně, ačkoliv odvolal svůj souhlas s korespondenčním projednáním věci. Žalobce dále poukázal na to, že daňová kontrola nebyla nikdy ukončena. Žalobce totiž požádal správce daně o odložení termínu projednání zprávy o daňové kontrole, což správce daně vyhodnotil jako omluvu z ústního jednání k projednání zprávy o daňové kontrole, a to navíc jako omluvu nedostatečnou, a zprávu o daňové kontrole žalobci toliko bez projednání zaslal. V takovém

případě však daňová kontrola nemohla být nikdy ukončena, neboť správce daně s žalobcem neprojednal zprávu o daňové kontrole.

7. Žalobce dále namítl podjatost úředních osob, které byly oprávněny vést daňovou kontrolu. Tyto osoby byly součástí trestního řízení, v němž manželka jediného jednatele a společníka žalobce vypovídala proti správci daně. Vedení předmětné daňové kontroly tudíž mohlo být motivováno osobní mstou úředních osob správce daně.

8. K problematice prokazování nároku na odpočet daně pak žalobce uvedl, že jeho přístup byl zcela dostatečný. Byl to naopak žalovaný, kdo dostatečně neunesl důkazní břemeno, neboť neprokázal, že se žalobcem uskutečněné obchodní případy odehrály jinak, než žalobce tvrdil.

9. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě ze dne 8. 12. 2017 s ohledem na povahu žalobních námitek toliko rekapituloval podstatu argumentace vyjádřené jím v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

11. Žalobce v replice ze dne 19. 2. 2018 zopakoval, že v otázce pořízení sójových bobů orgány finanční správy ignorovaly následný prodej těchto bobů společnosti HANAGRAIN J.T.J. s. r. o. Zdůraznil, že žalovaný nezpochybňoval, že k uskutečnění zdanitelného plnění spočívajícího v nákupu bobů došlo v rozsahu a předmětu deklarovaném daňovými doklady. Zpochybnil toliko, že žalobce tato plnění přijal od deklarovaného dodavatele AutoAgro Tech s. r. o. V této souvislosti pak poukázal na související judikaturu.

IV. Posouzení věci

12. Soud bez nařízení jednání [§ 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.")] přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.

13. Podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce s oprávněností postupu žalovaného, na jehož základě neuznal žalobci odpočet z přijatých zdanitelných plnění v podobě sójových bobů, reklamní a propagační činnosti a zprostředkování prodeje nemovitých věcí – zemědělských pozemků, a to z důvodu neunesení důkazního břemene žalobcem ohledně přijetí těchto zdanitelných plnění buď v tvrzeném obsahu a rozsahu, nebo od dodavatele deklarovaného v daňových dokladech.

14. Podle § 72 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování plnění vymezených v tomto ustanovení. Pro přiznání nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit rovněž formální podmínku, která spočívá v předložení daňového dokladu se zákonem stanovenými náležitostmi vyplývajícími z § 73 odst. 1 zákona o DPH.

15. Při splnění těchto hmotněprávních a formálních podmínek nároku na odpočet daně je daňovému subjektu nárok na odpočet daně zpravidla přiznán, neboť nárok na odpočet

daně ve smyslu čl. 167 a násl. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále též „Směrnice 2006/112“) je nedílnou součástí systému DPH a v principu nesmí být omezen. Výjimku z tohoto principu představují právě situace, kdy daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočet DPH podvodně nebo zneužívajícím způsobem, jak dovodil Soudní dvůr EU ve své judikatuře (srov. např. rozsudek ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech *Mahagében* a *Péter Dávid*, C-80/11 a C-142/11).

16. Soud se nejprve zabýval námitkami týkajícími se porušení procesních práv žalobce. Žalobce v prvé řadě brojil proti tomu, že s ním nebyla v průběhu daňové kontroly ústně projednána změna výsledku kontrolního zjištění, přestože odvolal svůj dříve udělený souhlas s korespondenčním seznámením s výsledky kontrolního zjištění.

17. Podle § 88 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném v době předmětného daňového řízení, platilo, že *správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření*. Dle třetího odstavce téhož paragrafu *na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhovat jeho další doplnění*.

18. Seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a na něj navazující lhůta k vyjádření se k tomuto výsledku (§ 88 odst. 3 daňového řádu) spolu vytvářejí procesní záruku náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly. První z uvedených ustanovení slouží k seznámení daňového subjektu s podklady, z nichž bude vycházeno při zpracování zprávy o daňové kontrole. Jeho prostřednictvím se výsledek kontrolního zjištění předkládá daňovému subjektu k eventuálnímu vyjádření (srov. obdobně § 36 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu). Smysl § 88 odst. 3 daňového řádu pak spočívá v zabránění účelovému oddalování projednání zprávy o daňové kontrole opakovaným doplňováním důkazních návrhů. Jeho funkcí je koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění, tj. umožnit vydání zprávy o daňové kontrole, která je zpravidla stěžejním podkladem rozhodnutí o výši daňové povinnosti (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 9. 2016, č. j. 10 Afs 103/2016-45, nebo ze dne 29. 1. 2020, č. j. 10 Afs 304/2019-39; rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz).

19. Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 79/2008-139 je podle zdejšího soudu nepřípadný, neboť z něj nelze dovodit požadavek na ústní projednání výsledku kontrolního zjištění. V odkazovaném rozsudku soud shledal pochybení orgánů finanční správy a porušení čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod v tom, že nevyrozuměly daňový subjekt o konání svědecké výpovědi a ten jí tak nemohl být přítomen. Obdobný požadavek na osobní účast daňového subjektu při projednání výsledku kontrolního zjištění z předmětného článku Listiny, ani z daňového řádu vyvodit nelze. Výsledek kontrolního zjištění tvoří závěry správce daně učiněné na základě dokazování provedeného v rámci daňové kontroly. Daňový řád ukládá správci daně seznámit (jakkoli) daňový subjekt s těmito závěry a dát mu prostor na ně reagovat. Osobní účast daňového subjektu při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění není nezbytně nutná, neboť ve lhůtě stanovené správcem daně může daňový subjekt na závěry správce daně reagovat, případně navrhnout doplnění dokazování. Navíc v případě značně

obsáhlých kontrolních závěrů lze písemné zaslání výsledku kontrolního zjištění daňovému subjektu považovat za vhodnější, neboť pro adekvátní reakci bude zpravidla nezbytné výsledek kontrolního zjištění důkladně prostudovat. Až poté bývá možné se k němu kvalifikovaně vyjádřit.

20. Ve shodě se žalovaným lze proto uzavřít, že daňový řád, ani čl. 38 odst. 2 Listiny nevyžaduje, aby seznámení s výsledkem kontrolního zjištění proběhlo vždy ústně. Žalobce ostatně ani neuvádí, jakým způsobem se jeho práv mělo dotknout, že s výsledkem kontrolního zjištění byl seznámen toliko písemně, nikoliv při ústním jednání.

21. Žalobce v žalobě dále namítal, že předmětná daňová kontrola nebyla nikdy ukončena, neboť s ním nebyla projednána zpráva o daňové kontrole. Poté, co mu správce daně navrhl termín projednání zprávy o daňové kontrole, požádal žalobce o odložení termínu, resp. o prodloužení lhůty k projednání zprávy o daňové kontrole. Správce daně k tomu uvedl, že nemůže prodloužit lhůtu k projednání zprávy o daňové kontrole, protože nevydal rozhodnutí, kterým by stanovil nějakou lhůtu, pouze žalobci oznámil, v jakém termínu si sám může vybrat den projednání zprávy o daňové kontrole. Nakonec však podání, kterým chtěl žalobce oddálit termín projednání zprávy o daňové kontrole, vyhodnotil jako omluvu z projednání zprávy o daňové kontrole, kterou vyhodnotil jako nedůvodnou, a daňovou kontrolu proto ukončil bez projednání zprávy o daňové kontrole s žalobcem, neboť se žalobce dle správce daně bez důvodné omluvy nedostavil k jejímu projednání. Následně mu zprávu o daňové kontrole zaslal.

22. Tento žalobní bod není důvodný. Žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2006, č. j. 1 Afs 19/2005-78, podle nějž mu svědčilo právo na prodloužení termínu projednání zprávy o daňové kontrole. Nejvyšší správní soud se v uvedeném rozsudku skutečně zabýval stanovením termínu projednání zprávy o daňové kontrole, nikoliv však podle daňového řádu, nýbrž podle dříve účinné právní úpravy daňového řízení, tedy podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Dospěl přitom k závěru, že „[s]*tanovení termínu projednání zprávy o kontrole představuje časový úsek, který má daňový subjekt na to, aby soustředil své případné výhrady k výsledkům zjištění, která správní orgán ve zprávě soustředil a při projednání zprávy vůči správci daně uplatnil. Na stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole tak je nutno nahlížet jako na lhůtu určenou rozhodnutím správce daně, tedy lhůtu správcovskou (byť nezakládá právo daňovému subjektu na projednání zprávy kdykoliv v průběhu této lhůty), na kterou se vztahují požadavky stanovené v § 14 odst. 1 daňového řádu a jíž lze také rozhodnutím správce daně měnit. Požádá-li daňový subjekt před uplynutím této lhůty o její prodloužení, je na správci daně, aby o takové žádosti rozhodl; nerozhodne-li o ní před uplynutím žádané lhůty, nastupuje fikce povolení prodloužení předvídaná v § 14 odst. 4 daňového řádu. Na jejím charakteru lhůty správcovské nic nemění to, pokud správce daně určí lhůtu k projednání zprávy o daňové kontrole po dohodě s daňovým subjektem, anebo pokud akceptuje lhůtu, kterou navrhl sám daňový subjekt.*“

23. Zákon o správě daní a poplatků však byl koncipován jinak než daňový řád. Podle zákona o správě daní a poplatků byl výsledek zjištění zapracován do zprávy o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků). Daňový subjekt měl podle § 16 odst. 4 písm. f) téhož zákona právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Toto právo bylo realizováno v rámci projednání zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole měl tudíž daňový subjekt podle zákona o správě daní a poplatků právo vyjádřit se

k výsledku zjištění, tento výsledek zpochybňovat, navrhovat nové důkazy, vznášet nová tvrzení atp. (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005-79). Pokud pak daňový subjekt tato svá práva využil, správce daně byl povinen do zprávy zaznamenat všechna vyjádření, návrhy a námitky daňového subjektu k obsahu zprávy o daňové kontrole a své stanovisko k nim, popř. výsledky doplněného dokazování (srov. např. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 27. 1. 2006, č. j. 59 Ca 14/2004-29, č. 838/2006 Sb. NSS). Po projednání zprávy byla daňová kontrola uzavřena a daňový subjekt již v rámci řízení před správcem daně neměl právo její výsledek zpochybňovat. Z těchto důvodů proto musela být daňovému subjektu poskytnuta lhůta, aby měl dostatečný časový prostor pro konkretizování výhrad vůči výsledku kontroly. Šlo tedy skutečně (slovy kasačního soudu ve věci č. j. 1 Afs 19/2005-78) o „*časový úsek, který má daňový subjekt na to, aby soustředil své případné výhrady k výsledkům zjištění, která správní orgán ve zprávě soustředil a při projednání zprávy vůči správci daně uplatnil*“.

24. Daňový řád, který s účinností od 1. 1. 2011 nahradil zákon o správě daní a poplatků, však významně změnil proces ukončení daňové kontroly. Před samotné projednání zprávy o daňové kontrole vložil další procesní krok, jímž je seznámení s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu). Podle tohoto ustanovení správce daně seznámí daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předloží mu jej k vyjádření. Toto vyjádření má pro daňovou kontrolu zásadní význam, neboť pokud toto vyjádření nepovede ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhovat jeho další doplnění (§ 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu). I proto ustanovení § 88 odst. 3 věty první daňového řádu ukládá správci daně povinnost, aby na žádost daňového subjektu stanovil přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Tato lhůta je lhůtou ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu, na kterou lze aplikovat i postupy ve smyslu § 36 odst. 2 a 3 daňového řádu.

25. Samotné projednání zprávy o daňové kontrole pak plní jinou funkci, než tomu bylo podle zákona o správě daní a poplatků. Přichází totiž na řadu ve fázi daňové kontroly, ve které již daňový subjekt nemá právo dále zpochybňovat výsledek kontrolního zjištění. K projednání zprávy o daňové kontrole dochází až v situaci, kdy vyjádření daňového subjektu nevedlo ke změně výsledku kontrolního zjištění (v opačném případě by muselo nastoupit opakované seznámení s upraveným výsledkem kontrolního zjištění). Podle daňového řádu tak již nelze stanovení termínu projednání zprávy o daňové kontrole považovat za stanovení lhůty (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 7 Afs 68/2017-36).

26. Žalobce dále namítl, že mu žalovaný neprodloužil lhůtu k seznámení se zjištěnými skutečnostmi po doplnění dokazování v rámci odvolacího řízení, a řízení o prodloužení lhůty zastavil.

27. Ze správního spisu plyne, že žalovaný dne 31. 5. 2017 pod č. j. 24438/17/5300-21443-701328 vydal písemnost seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení. V ní informoval žalobce o výsledcích dokazování provedeného v odvolacím řízení a stanovil mu lhůtu pro vyjádření v délce 10 dnů. Předmětné sdělení bylo žalobci doručeno tentýž den. Přípisem ze dne 2. 6. 2017 žalobce požádal mj. o prodloužení lhůty k vyjádření a o stanovení nové lhůty.

Rozhodnutím ze dne 8. 6. 2017, č. j. 26083/17/5300-21443-701328, žalovaný řízení o žádosti ze dne 2. 6. 2017 zastavil s tím, že lhůtu vyplývající z § 115 odst. 2 daňového řádu nelze prodloužit, neboť jde o lhůtu, s níž zákon spojuje zánik práva navrhnout doplnění důkazních prostředků.

28. Jak žalobce správně upozorňuje, výkladem § 115 odst. 2 daňového řádu se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 22. 3. 2017, č. j. 1 Afs 321/2016-31. V něm zdůraznil, že lhůty uplatňované při správě daní se rozlišují na ty, které obligatorně stanoví zákon (lhůty zákonné), a lhůty, které může fakultativně stanovit správce daně (lhůty správcovské). Se zákonnými lhůtami je v textu zákona vždy spojen nějaký účinek, jejich délka a běh jsou určeny přímo zákonem a měnit je lze pouze tehdy, připouští-li to explicitně zákon. Oproti tomu lhůty správcovské jsou lhůty, které stanoví správce daně, ať už na základě výslovného zmocnění zákona, nebo v rámci obecné pravomoci. Text § 115 odst. 2 daňového řádu umožňuje správci daně stanovit daňovému subjektu určitou lhůtu pro vyjádření. Prostor pro jeho diskreci ohraničuje odstavec 3, dle kterého může být tato lhůta maximálně patnáctidenní. Na základě tohoto zákonného zmocnění správce daně uváží, jak dlouhou lhůtu v konkrétním případě stanoví. Lhůta dle § 115 odst. 2 daňového řádu je lhůtou správcovskou, nikoliv zákonnou. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dovodil, že předmětnou lhůtu lze prodloužit. Zmínil, že ve znění účinném do 28. 2. 2011 bylo v § 115 odst. 3 daňového řádu uvedeno, že *„lhůta podle odstavce 2 nesmí být delší 15 dnů a nelze ji prodloužit“*. Novelou daňového řádu provedenou zákonem č. 30/2011 Sb. byl text o nemožnosti prodloužení lhůty z § 115 odst. 3 vypuštěn. Podle novelizovaného znění tak nic nebrání možnosti lhůtu dle § 115 odst. 2 daňového řádu prodloužit za podmínek obecného ustanovení § 36 daňového řádu. Nejvyšší správní soud odmítl argumentaci, že uplynutím předmětné lhůty dochází k zániku práva vyjádřit se k hodnocení důkazů odvolacím orgánem. Uzavřel, že úprava obsažená v § 36 odst. 5 daňového řádu se vztahuje na uplynutí lhůty, v jehož důsledku dochází k zániku hmotného práva. V případě lhůty pro uplatnění procesního práva (např. lhůta pro vyjádření se k podkladům) se § 36 odst. 5 neuplatní a takovou lhůtu prodloužit lze.

29. V daném věci byla žalobci stanovena desetidenní lhůta pro vyjádření, případně navržení nových důkazních prostředků dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalobce požádal o prodloužení lhůty, nicméně žalovaný řízení o žádosti zastavil z důvodu, že je zjevně nepřípustná. Z výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 321/2016-31 přitom plyne, že žalobcova žádost o prodloužení lhůty měla být věcně posouzena. Zdejší soud si je vědom, že identickou otázkou se v řízení o žalobě jednoho z dodavatelů žalobce, do jisté míry souvisejícím s nyní projednávanou věcí (předmětem řízení byl nárok na odpočet DPH žalobcova dodavatele za podobná plnění od podobných dodavatelů) zabýval senát 30 Af Krajského soudu v Brně v rozsudku ze dne 20. 3. 2020, č. j. 30 Af 7/2018-149, v němž uvedl, že lze *„na rozhodnutí o zastavení řízení o této žádosti materiálně nahlížet jako na rozhodnutí o neprodloužení lhůty, tedy nevyhovění žádosti*“, a že „[s]*kutečnost, že žalovaný při posuzování žádosti o prodloužení lhůty dle § 115 odst. 2 daňového řádu pochybil, pokud se žádostí odmítl zabývat věcně a řízení o ní zastavil, způsobuje vadu řízení, která však v daném případě neměla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.*“

30. Senát 29 Af krajského soudu v první řadě nesouhlasí s názorem senátu 30 Af, že na rozhodnutí o zastavení řízení je možno hledět jako na rozhodnutí o nevyhovění žádosti o prodloužení lhůty. Jestliže totiž správce daně rozhoduje meritorně o nevyhovění žádosti

o prodloužení lhůty, musí toto rozhodnutí být řádně odůvodněno. Za odůvodnění rozhodnutí o žádosti o (ne)prodloužení lhůty přitom nelze považovat tvrzení, že lhůtu nebylo možno prodloužit, protože je to ze zákona vyloučeno, a žádost je tak nepřípustná. Zároveň podle § 36 odst. 2 daňového řádu stále platí, že na první prodloužení lhůty k provedení úkonu v daňovém řízení má daňový subjekt za specifických podmínek pro stanovení délky tohoto prodloužení právní nárok. Na druhou stranu se však senát 29 Af může ztotožnit s názorem senátu 30 Af v tom, že takové pochybení žalovaného nemuselo mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí. Tak tomu přitom bylo i v nyní projednávané věci.

31. Ze správního spisu totiž plyne, že žalobce sice učinil podání, kterým doplnil odvolání, avšak učinil tak až 30. 7. 2017, tedy po vydání napadeného rozhodnutí. Pokud by však takové podání učinil ve lhůtě, která by měla být správně stanovena s ohledem na žádost o její prodloužení (v případě žalobce do 22. 6. 2017), a žalovaný se s argumentací, vyjádřenou v takovém podání nevypořádal, mohlo by to mít na následek nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.

32. Soud se dále zabýval námitkou žalobce, že nebyl prostřednictvím písemnosti ze dne 31. 5. 2017, č. j. 24438/17/5300-21443-701328, seznámen se všemi nově zjištěnými skutečnostmi. Na základě porovnání obsahu této písemnosti a odůvodnění napadeného rozhodnutí dospěl krajský soud k závěru, že tato námitka je částečně důvodná.

33. Podle § 115 odst. 2 věty první daňového řadu 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*.“ Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá, že „*pokud odvolací orgán provádí dokazování, je třeba na obsah seznámení s výsledkem dokazování (zjištěnými skutečnostmi) v odvolacím řízení dle § 115 odst. 1 daňového řádu klást (ze stejných důvodů) analogické požadavky jako na povinnost správce daně prvního stupně seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předložit mu je k vyjádření dle § 88 odst. 2 daňového řádu. Stejně tak musí odvolací orgán respektovat obecná pravidla dokazování v § 92 daňového řádu a dbát o jejich naplnění. Jinak řečeno, odvolací orgán musí vytvořit a poskytnout stejný procesní prostor pro dialog s daňovým subjektem, jaký by byl povinen poskytnout správce daně prvního stupně*“, a tedy že „*provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 téhož zákona, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil*“ (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52).

34. Žalovaný tak měl povinnost žalobce seznámit se všemi skutečnostmi, který byly zjištěny doplněním dokazování, včetně důkazů, které byly provedeny, a závěrů, které z provedeného dokazování vyvodil. Porovnáním obsahu seznámení se zjištěnými skutečnosti ze dne 31. 5. 2017 a odůvodnění napadeného rozhodnutí krajský soud zjistil, že většina skutečností, o nichž žalobce namítá, že s nimi nebyl seznámen, je v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 31. 5. 2017 obsažena, přesto však seznámení žalobce se zjištěnými skutečnostmi neproběhlo bez vad. V seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 31. 5. 2017 totiž není obsaženo vypořádání žalovaného s čestnými prohlášeními dodavatelů žalobce, předloženými žalobcem k prokázání svých tvrzení, resp. k vyvrácení

pochybností správce daně, ačkoliv žalovaný tato čestná prohlášení v bodech [39] a [59] napadeného rozhodnutí z hlediska jejich důkazní síly hodnotí. Pokud však toto hodnocení nebylo obsaženo již v seznámení se zjištěnými skutečnostmi doplněním dokazování v odvolacím řízení, je takový postup procesním pochybením, neboť na toto hodnocení již žalobce neměl ve vyjádření k seznámení se zjištěnými skutečnostmi možnost reagovat.

35. Stejným způsobem se pak dopustil žalovaný pochybení při seznamování žalobce s hodnocením svědecké výpovědi P. K. Ačkoliv totiž výpověď P. K. jako jednatelky dodavatele P.A.P.V. Trading s. r. o. byla relevantní pro dva druhy přijatých zdanitelných plnění, u nichž správce daně zpochybnil nárok na odpočet DPH od základu daně – reklamní a propagační činnost a zprostředkovatelskou činnost, žalovaný v seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 31. 5. 2017 seznámil žalobce s hodnocením této výpovědi pouze ve vztahu k zprostředkovatelské činnosti, nikoliv ve vztahu k reklamní činnosti a propagaci. Přesto v odůvodnění napadeného rozhodnutí výpověď P. K. hodnotí taktéž ve vztahu k zpochybnění nároku na odpočet DPH zaplacené z přijatého zdanitelného plnění reklamní činnosti a propagace od společnosti P.A.P.V. Trading s. r. o., viz body [52] až [58] napadeného rozhodnutí.

36. Další námitkou žalobce bylo, že žalovaný neprovedl důkazní prostředky, navrhované žalobcem v odvolacím řízení – svědecké výpovědi osob, od nichž měl být žalobci zprostředkován společností P.A.P.V. Trading s. r. o. prodej nemovitých věcí – pozemků. Je pravdou, že prokázání toho, že DPH, zaplacená z provize pro zprostředkovatele, je odečitatelná od základu daně, je součástí důkazního břemene, které tíží daňový subjekt. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 1. 11. 2006, č. j. 2 Afs 14/2006-55: *„Především tedy je nutné, aby zájemce prokázal, že zprostředkovatel v jeho zájmu ve vztahu ke třetím osobám vůbec jednal (a to ať již ve vztahu přímo k nim či ve vztahu k osobám, o nichž se zprostředkovatel mohl rozumně domnívat, že na tyto třetí osoby budou působit ve prospěch zájemce). Vzhledem k velmi různorodým způsobům jednání, které zde připadají v úvahu, bude na zájemci, aby si zajistil přiměřené záznamy (příp. svědectví) o jednání zprostředkovatele; typicky jimi budou záznamy či zprávy zprostředkovatele o provedených jednáních s konkrétními osobami či záznamy o tom, kterým konkrétním osobám či na jaká konkrétní místa (např. těm útvarům oslovovaných právnických osob, které měly na starosti investice či nákup materiálu) byly zasílány podklady s údaji o zájemcem nabízených službách či zboží a co bylo jejich obsahem. Důležitá v této souvislosti bude identifikace, s kým a kdy bylo jednáno či komu (kam) a jaké materiály byly zasílány, neboť z této informace bude lze posoudit, zda zprostředkovatel vyvíjel svoji aktivitu ve vztahu k osobám, o nichž se mohl rozumně domnívat, že mohly rozhodovat či (ať již přímo nebo zprostředkovaně) působit na k rozhodnutí oprávněné osoby v tom směru, aby zájemce získal příležitost k uzavření smlouvy, a zda tato aktivita byla svojí povahou, rozsahem, obsahem a náklady na ni vynaloženými přiměřená cíli, který jí měl být dosažen.* Stejné podmínky pro uplatnění nároku na odpočet DPH se podle zdejšího soudu uplatní taktéž na služby propagace a reklamy.

37. To, že důkazní břemeno k prokázání nároku na odpočet DPH na vstupu od základu daně leží na žalobci, však neznamená, že žalovaný neposkytne k prokázání tohoto nároku žalobci náležitou součinnost. Žalobce navrhoval v odvolacím řízení doplnit dokazování o svědecké výpovědi bývalých vlastníků pozemků, které měly být zprostředkovaně prodány žalobci. K tomuto důkaznímu návrhu žalovaný uvedl v bodě [60] napadeného rozhodnutí, že tyto svědecké výpovědi neprovede, neboť tyto osoby nemohou mít

povědomí o smluvním vztahu mezi žalobcem a P.A.P.V. Trading s. r. o., to stejné pak uvedl ke sporné reklamní činnosti. K neprovedení důkazních prostředků je však s ohledem na zásadu materiální pravdy v daňovém řízení potřeba přistupovat restriktivně. Ústavní soud k tomu v nálezu ze dne 8. 12. 2009 sp. zn. I. ÚS 118/09, vyjádřil právní názor, že „[n]*eakceptování důkazního návrhu účastníka řízení lze založit pouze třemi důvody. Prvním je argument, podle něhož tvrzená skutečnost, k jejímuž ověření nebo vyvrácení je navrhován důkaz, nemá relevantní souvislost s předmětem řízení. Dalším je argument, podle kterého důkaz není s to ani ověřit ani vyvrátit tvrzenou skutečnost, čili ve vazbě na toto tvrzení nedisponuje vypovídací potencí. Konečně třetím je pak nadbytečnost důkazu, tj. argument, podle něhož určité tvrzení, k jehož ověření nebo vyvrácení je důkaz navrhován, bylo již v dosavadním řízení bez důvodných pochybností (s praktickou jistotou) ověřeno nebo vyvráceno.*“ Obdobně Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 8. 2017, č. j. 5 Afs 184/2016-20, uvedl, že „[s]*právce daně neporuší zákon, pokud neprovede důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu. Může odmítnout důkaz, pokud by tento nepřinesl žádnou novou skutečnost nebo by byl proveden nadbytečně, protože jiné provedené důkazy jsou zcela jednoznačné.*“

38. Z citované judikatury je dle krajského soudu zjevné, že důvod neprovedení svědeckých výpovědí ze strany žalovaného nemůže obstát. Provedení žalobcem navrhovaných svědeckých výpovědí totiž není podstatné z hlediska prokázání obsahu smlouvy mezi žalobcem a P.A.P.V. Trading s. r. o. jako takové, ale z hlediska faktického fungování vztahu mezi žalobcem a žalovaným. Je jasné, že navrhovaní svědci nejspíše nepotvrdí žalovanému, jaká měla být ujednaná výše provize mezi žalobcem a P.A.P.V. Trading s. r. o. Navrhovaní svědci však dle soudu byli zcela relevantní pro zjištění fakticity vztahu mezi žalobcem a P.A.P.V. Trading s. r. o., zejména by byli schopni vypovědět o tom, kdo s nimi o prodeji pozemků jednal, jakým jménem a na čí účet, kdo pro ně zařizoval převod vlastnického práva a další záležitosti, které dle obsahu správního spisu měly být předmětem poskytnutých služeb P.A.P.V. Trading s. r. o. žalobci. Důkazy získané v průběhu správního řízení má totiž žalovaný povinnost vyhodnocovat ve vzájemné souvislosti, a proto je zcela legitimní požadavek ze strany žalobce provést svědecké výpovědi osob, s nimiž měla jednat jednatelka P.A.P.V. Trading s. r. o. ve prospěch žalobce, a ověřit, zda ve vzájemné souvislosti s těmito výpověďmi obstojí svědecká výpověď P. K. a tvrzení žalobce. Ostatně v soukromém právu je pro hodnocení právního jednání podstatný jeho obsah, nikoliv forma – podstatné tak je, jaký byl obsah vztahu mezi žalobcem a P.A.P.V. Trading s. r. o., k osvětlení čehož navrhované svědecké výpovědi dle soudu jednoznačně přispět mohou (k tomu srov. z recentní judikatury např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2021, č. j. 7 Afs 241/2019-52, bod č. 39).

39. Zdejší soud k tomu navíc uvádí, že svědecká výpověď stojí jako samostatný důkazní prostředek [§ 96 daňového řádu], a aby bylo možno přihlížet k tvrzením svědka jako k důkazu, není nezbytné potvrzení těchto tvrzení dalšími důkazními prostředky, ledaže by správce daně dostatečným způsobem zpochybnil svědeckou výpověď, nebo ji spolehlivým způsobem shledal jako nedostačující pro prokázání sporných skutečností. Tato námitka žalobce je proto taktéž důvodná.

40. Pochybení při dokazování se pak dopustil žalovaný taktéž při hodnocení svědecké výpovědi R. D., která je zaznamenaná v protokolu ze dne 11. 4. 2017, č. j. 1806045/17/3013-60562-709271. Správce daně tohoto svědka předvolal k získání

informací o obchodním vztahu žalobce a dodavatele AutoAgro Tech s. r. o., přičemž tato společnost měla žalobci ve 4. čtvrtletí 2012 dodat v několika dodávkách sójové boby, v roce 2013 pak i jiné zboží. Jak však žalobce správně poukázal v žalobě, ačkoliv se u těchto druhů zdanitelných plnění jednalo o plnění na sobě nezávislá, přijatá (v případě sójových bobů) samostatně na základě samostatných faktur v období od 18. 10. 2012 do 28. 11. 2012, v průběhu svědecké výpovědi nebyla ze strany správce daně svědkovi R. D. položena jediná otázka, která by se týkala poskytnutí zdanitelného plnění v podobě sójových bobů. Navzdory tomu však žalovaný v napadeném rozhodnutí činí ze svědecké výpovědi závěry i k dodávce sójových bobů, a zpochybňuje dostatečnost svědecké výpovědi k prokázání nároku na odpočet DPH všech druhů zdanitelného plnění, a to přesto, že celá svědecká výpověď směřovala k zjištění informací o dodávkách jiného zboží a v podstatě žádná otázka nesměřovala k dodávce sójových bobů. Dle soudu tak správce daně nejenže nesprávně provedl svědeckou výpověď, žalovaný nadto hodnocení této svědecké výpovědi nezákonně rozšířil i na skutečnosti, které vůbec nemohly ze svědecké výpovědi vyplývat, neboť se správce daně svědka na tyto skutečnosti nezeptal. I tato námitka žalobce je tak shledána důvodnou.

41. Dle soudu jsou tato procesní pochybení dostačujícím důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí, neboť mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Zároveň dle krajského soudu s ohledem na povahu procesních pochybení žalovaného, uvedených výše, není účelné věcně přezkoumávat napadené rozhodnutí v rozsahu, týkajícím se odpočtu DPH žalobce z nákupu sójových bobů a k odpočtu DPH na zprostředkovatelské služby, neboť v navazujícím řízení by mohlo dojít k doplnění dokazování takovým způsobem, že by to nakonec věcné posouzení mohlo zásadním způsobem ovlivnit.

42. V souvislosti se závěrem žalovaného (bod [40] napadeného rozhodnutí) o neprokázání přijetí plnění od deklarovaného dodavatele nicméně nutno nad rámec uvedeného upozornit na novou judikaturu Soudního dvora Evropské unie a rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve věci *Kemwater ProChemie* (rozsudek Soudního dvora ve věci C-154/20 a rozsudek rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2022, čj. 1 Afs 334/2017-208, č. 4336/2022 Sb. NSS), která jednoznačně vyslovila, že správce daně musí odepřít právo na odpočet v případě, že skutečný dodavatel zboží či služeb není znám a jejich příjemce neprokáže, že tento skutečný dodavatel měl postavení osoby povinné k dani. Správce daně přitom není povinen prokazovat, že plátce, který uplatňuje nárok na odpočet, věděl nebo mohl vědět o svém zapojení do daňového podvodu. Právo na odpočet ovšem nelze odepřít, pokud informace poskytnuté příjemcem zboží či služeb umožňují ověřit, že skutečný dodavatel byl také plátcem DPH. Rozšířený senát ve svém rozsudku zdůraznil, že postavení dodavatele zboží či služeb jako plátce DPH je jednou z hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH. Dodavatel však nemusí být konkrétně označen, pokud ze skutkových okolností s jistotou vyplývá, že postavení plátce DPH nutně měl. Došlo tak k významnému doplnění dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu, která předtím většinově zastávala názor, že je třeba postavit najisto, která konkrétní osoba byla dodavatelem. Nová judikatura však vedle této základní situace připouští i možnost prokázat jen to, že skutečný dodavatel byl v postavení plátce DPH.

43. Ve zbylé části věcnému přezkumu napadeného rozhodnutí nicméně nic nebrání. Soud tedy přistoupil k meritorní námitce žalobce, že žalovaný nedostatečným způsobem zpochybnil prokázání nároku na odpočet DPH za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012. Žalovaný

rozporoval i odpočet DPH uplatněný žalobcem za reklamní a propagační činnost od společnosti P.A.P.V. Trading s. r. o. Reklamní a propagační činnost měla spočívat v případě a tisku reklamních letáků a vizitek a v následné distribuci těchto letáků. Žalovaný své pochybnosti založil zejména na vyjádření dílčích nesrovnalostí ve výpovědích předvolaných svědkyň – P. K., jednatelky P P.A.P.V. Trading s. r. o., a Z. Š., která měla osobně provádět roznos letáků pro P.A.P.V. Trading s. r. o. Na základě těchto rozporů následně žalovaný vyjádřil pochybnosti o faktickém uskutečnění zdanitelného plnění v deklarovaném rozsahu od deklarovaného dodavatele. Krajský soud opět s poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 70/2021-41 uvádí, že ačkoliv mohly dílčí nesrovnalosti ve výpovědích svědkyň vyvolat v žalovaném určité pochybnosti, není nepochopitelné, že za situace, kdy byly výslechy prováděny přibližně 5 let od uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění, se dílčí nesrovnalosti ve výpovědích svědkyň vyskytly. Podstatné však je, že obě svědky nezávisle na sobě a dostatečně obdobným způsobem potvrdily činnost, která měla být pro žalobce uskutečněna. Nelze odhlédnout ani od skutečnosti, že žalovaný, pokud chtěl skutečně zpochybnit činnost, prováděnou žalobcem, mohl vyslechnout osoby, se kterými měl žalobce na základě propagační činnosti P.A.P.V. Trading s. r. o. být schopen uzavřít smlouvy o nájmu (resp. dnes pachtu) hospodářských pozemků, a tak zpochybnit výpovědi svědkyň. I tato námitka žalobce je tak důvodná.

44. Konečně se krajský soud, s ohledem na jejich povahu již jen ve stručnosti, vyjádří k námitkám podjatosti a osobní msty. Co se týče námitky podjatosti, tu uvádí žalobce ve vztahu k soudní úřednici Ing. M. B., přičemž důvodem pochybnosti o nepodjatosti měla být skutečnost, že měla mít tato úřední osoba obavy o uplynutí lhůty pro stanovení daně. Soud v první řadě uvádí, že toto tvrzení žalobce nijak nepodložil, a jedná se tak o čistě subjektivní tvrzení. Zároveň, i kdyby toto tvrzení žalobce důkazně podložil, nejednalo by se o důvod k pochybnostem o nepodjatosti jmenované úřední osoby, neboť z tohoto důvodu jakkoliv nevyplývá osobní zainteresování této úřední osoby na způsobu, jakým bylo v daňovém řízení rozhodnuto. K námitce osobní msty pak soud uvádí, že žalobce opět neodkazuje na jediný důkaz, který by svědčil o tom, že by jmenovaná úřední osoba měla osobní motiv k doměření daně žalobci. Ostatně zahájit namátkovou daňovou kontrolu bez důvodu je právem správce daně, a výsledek této daňové kontroly následně záleží čistě na tom, jak daňový subjekt unese důkazní břemeno, resp. jak správce daně unesení důkazního břemene daňovým subjektem zpochybní. Veškerá potencionální pochybení, ať procesní či týkající se meritu věci, jsou přitom plně přezkoumatelná ve správním soudnictví. Žalobce tak popsaným mechanismem „osobní msty ze strany správce daně“ ani *a priori* nemohl být krácen na svých právech.

V. Závěr a náklady řízení

45. S ohledem na výše uvedené soud rozhodnutí žalovaného zrušil proto, že se žalovaný i správce daně dopustili v daňovém řízení procesních vad, které mohly mít vliv na zákonnost napadených rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.], a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu [§ 78 odst. 5 s. ř. s.] a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad.

46. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na

náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Ze spisu vyplývá, že žalobci vznikly toliko náklady na zaplacení soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, soud proto přiznal žalobci náhradu nákladů řízení vůči žalovanému v této výši.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 6. května 2022

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu