



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyň JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové ve věci žalobce: **Ing. Karel Kuna**, se sídlem Velké Hamry 393, Ústí nad Orlicí, insolvenční správce daňového subjektu [redacted], bytem [redacted], zastoupen JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem, se sídlem [redacted], proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2020, č.j. 570/20/5300-21441-712772,

takto:

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

**Odůvodnění:**

- [1] Žalobce se žalobou podanou u Městského soudu v Praze domáhal zrušení a přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 1. 2020, č.j. 570/20/5300-21441-712772 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo k odvolání žalobce změněno celkem 7 dodatečných platebních výměrů vydaných Finančním úřadem pro hlavní město Prahu dne 18. 12. 2018 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až červenec 2016 a celkem 24 dodatečných platebních výměrů vydaných Finančním úřadem pro hlavní město Prahu dne 19. 12. 2018 na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2014 až prosinec 2015 (dále též souhrnně „dodatečné platební výměry“) tak, že byla ve všech případech změněna (snížena či zvýšena) doměřená daň z přidané hodnoty.

- [2] Žalobce v podané žalobě nejprve obsáhle shrnul průběh správního řízení, zrekapituloval vznesené odvolací námitky a jejich vypořádání žalovaným, a dále zopakoval své námitky uplatněné v žalobě proti nezákonnému zásahu, která byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové, pobočkou v Pardubicích ze dne 31. 10. 2018, č.j. 52 Af 19/2018-70, proti němuž podal žalobce kasační stížnost, která byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2019, č.j. 10 Afs 270/2018-35.
- [3] Žalobce předně v žalobě namítal nepřezkoumatelnost výroku napadeného rozhodnutí z důvodu absence odkazu na uplatnění postupu dle ustanovení § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) – stanovení daně dle pomůcek. Dále poznamenal, že žalovaný změnil způsob stanovení daně z dokazování na pomůcky, a proto jím uplatněný způsob zcela logicky není uveden v dodatečných platebních výměrech, dle kterých byla daň stanovena dokazováním. Absence stanovení daně podle pomůcek v rozhodnutí žalovaného má dle žalobce za následek, že výrok dodatečných platebních výměrů nebyl co do způsobu stanovení daně změněn, a proto ve spojení těchto rozhodnutí byla stanovena daň podle výroku dodatečných platebních výměrů dokazováním, nikoliv za použití pomůcek. Dle žalobce se jedná o zjevný rozpor, který má za následek zmatečnost dodatečných platebních výměrů ve spojení s napadeným rozhodnutím.
- [4] V dalším žalobním bodu žalobce namítal, že se žalovaný nesprávně vypořádal s odvolací námitkou vymezenou pod bodem [6] napadeného rozhodnutí, když argumentoval žalobou na nezákonný postup proti Finančnímu úřadu pro Pardubický kraj. Tato odvolací námitka však dle žalobce není obsahově totožná, neboť Finanční úřad pro hlavní město Prahu, který rozhodoval ve věci samé, nehodnotil důkazy podle ustanovení § 8 daňového řádu, jelikož je hodnotil Finanční úřad pro Pardubický kraj. Namítal, že argumentace žalovaného jde proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2019, č.j. 10 Afs 270/2018-15, když nerespektuje, že se podle NSS otázka zákonnosti hodnocení důkazů promítne až do samotného rozhodnutí, což se také v odvolání dle žalobce stalo. Dle žalobce tak nebylo respektováno jeho ústavně zaručené právo na spravedlivý proces dle čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, neboť Finanční úřad pro hlavní město Prahu, který rozhodoval ve věci samé, nehodnotil důkazy podle ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu a nepostupoval též podle ustanovení § 88 odst. 1 a § 92 odst. 7 téhož zákona. Dle žalobce spravedlivý proces totiž vychází ze zásady, že důkazy hodnotí ten, kdo rozhoduje ve věci samé, a tato pravomoc je nepřenositelná a nedělitelná. V daném případě totiž důkazy hodnotil Finanční úřad pro Pardubický kraj, jak je patrné ze zprávy o daňové kontrole. Dále v tomto žalobním bodu namítal, že vůči správci daně Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu si fakticky ani právně nemohl splnit důkazní povinnost podle daňového řádu, neboť daňovou kontrolu prováděl a důkazy hodnotil Finanční úřad pro Pardubický kraj, vůči kterému důkazní povinnost žalobce měl.
- [5] Žalobce dále namítal, že zpráva o daňové kontrole obsahuje na str. 44 až 46 tvrzení, která Finančnímu úřadu pro Pardubický kraj dle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), ani podle daňového řádu nepřisluší, neboť není ze zákona oprávněn žalobci stanovit daň zákonným způsobem. Takovou pravomoc v této věci měl jen Finanční úřad pro hlavní město Prahu a nikdo jiný. Finanční úřad pro Pardubický kraj se tak nemohl dle žalobce vyjadřovat a zaujímat stanoviska k této otázce.
- [6] Žalobce dále znovu namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť v jeho záhlaví je označen Finanční úřad pro hlavní město Prahu jako správce daně, ačkoliv

žalovanému je z odvolacích námitek, jakož i z předloženého spisu známo, že daňovou kontrolu v tomto případě prováděl a důkazy hodnotil Finanční úřad pro Pardubický kraj. Dle žalobce nelze rozumně zpochybnit, že se jedná o dva samostatné finanční úřady, dva samostatné správce daně. Dle žalobce se s touto námitkou žalovaný v napadeném rozhodnutí vůbec nevypořádal.

- [7] V dalším žalobním bodu žalobce označil za nesprávné tvrzení žalovaného, že pokyn dle ustanovení § 115 odst. 1 daňového řádu vydal správci daně, který rozhodoval ve věci samé (tj. Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu), faktické úkony pak prováděl Finanční úřad pro Pardubický kraj, který k tomu byl oprávněn. Dle žalobce nesprávnost tvrzení spočívá v tom, že rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích ze dne 31. 10. 2018, č.j. 52 Af 19/2018-70, se týká vybrané působnosti podle ustanovení § 8 odst. 2 a § 4 písm. b) zákona o finanční správě, konkrétně kontrolní činnosti, která ale byla ukončena zprávou o daňové kontrole (srov. ustanovení § 88 odst. 4 daňového řádu). Dle žalobce není právně možné, aby podle uvedeného rozsudku uložené doplnění nebo odstranění Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu, byl fakticky oprávněn doplnit nebo odstranit Finanční úřad pro Pardubický kraj. Žalobce tak shrnul, že Finanční úřad pro Pardubický kraj nebyl fakticky oprávněn plnit pokyny uložené správci daně, který rozhodoval ve věci samé, neboť kontrolní činnost byla ukončena. V daném případě tak došlo k obcházení daňového řádu.
- [8] Žalobce s ohledem na výše uvedené dále namítal, že bylo porušeno ustanovení § 98 odst. 1 daňového řádu tím, že stanovit daň podle pomůcek může jen ten správce daně, který nemůže stanovit daň na základě dokazování.
- [9] V posledním žalobním bodu pak žalobce namítal, že je nesprávný závěr žalovaného, že bez ohledu na to, kdo prováděl dokazování v prvním stupni a kdo fakticky provedl doplnění odvolacího řízení a v rámci odvolacího řízení hodnotil důkazní prostředky, rozhodoval správně žalovaný. Dle žalobce nemůže žalovaný napravit to, že Finanční úřad pro hlavní město Prahu, který rozhodoval ve věci samé, nehodnotil důkazy podle ustanovení § 8 daňového řádu, neboť se jedná o neodstranitelnou vadu.
- [10] Z uvedených důvodů žalobce navrhoval, aby soud zrušil jednak žalobou napadené rozhodnutí a jednak všechny dodatečné platební výměry.
- [11] Žalovaný v písemném vyjádření k podané žalobě navrhoval její zamítnutí s tím, že odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a na obsah správního spisu. K námitce, že platební výměry byly vydány Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, ale daňovou kontrolu provedl Finanční úřad pro Pardubický kraj, žalovaný uvedl, že v dané věci daňové orgány postupovaly způsobem přímo předvídaným zákonem (ustanovení § 10 odst. 4 a § 8 odst. 2 zákona o finanční správě). K tomu dále žalovaný odkázal na komentář k předmětnému zákonu. V postupu daňových orgánů dle žalovaného nelze shledat ani žalobcem namítané porušení čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, neboť mu nebylo procesním postupem daňových orgánů upřeno právo podat proti rozhodnutí prvostupňového správce daně odvolání (čehož žalobce ostatně využil). Následně pak žalobce využil i svého práva brojít proti rozhodnutí o odvolání žalobou.
- [12] K námitce týkající se nepřezkoumatelnosti z důvodu absence odkazu na uplatnění postupu dle ustanovení § 98 daňového řádu žalovaný připustil, že napadené rozhodnutí neobsahuje výslovný odkaz na ustanovení § 98 daňového řádu ve výrokové části. Žalovaný proto předmětné pochybení napravit vydáním rozhodnutím o opravě zřejmých nesprávností ze

dne 27. 5. 2020, č.j. 20620/20/5300-21441-712772. V tomto rozhodnutí uvedl, že v rámci odvolacího řízení přistoupil ke změně ve způsobu stanovení daně, přičemž náhradním stanovením daně (podle pomůcek) současně fakticky vyhověl odvolací námitce žalobce. O tom, že se jedná o zřejmou nesprávnost, dle žalovaného svědčí nejen odůvodnění napadeného rozhodnutí, ale i seznámení žalobce s novým právním názorem a s novým způsobem výpočtu daně v rámci písemnosti č.j. 49595/19/5300-21441-712772, kde byl žalobce výslovně seznámen s důvody pro přechod na náhradní způsob stanovení daně. Z následné reakce žalobce na seznámení přitom dle žalovaného vyplývá, že si žalobce tohoto způsobu stanovení daně musel být vědom. Dále žalovaný uvedl, že požadavek na uvedení uplatnění postupu dle ustanovení § 98 daňového řádu do výroku rozhodnutí má význam primárně při stanovení daně tímto postupem již přímo z úrovně prvostupňového správce. V tomto případě by měl být daňový subjekt již v samotném výroku prvostupňového rozhodnutí informován, že došlo k odchylce oproti „standardnímu“ stanovení daně, neboť s tím je spojeno omezení jeho dalších práv oproti vyměření daně na základě dokazování. Jedná se zejména o práva daňového subjektu v případném odvolacím řízení (ustanovení § 114 odst. 4 daňového řádu). Situace v dané věci však byla odlišná – ke stanovení daně podle pomůcek došlo až v rámci odvolacího řízení, čímž žalovaný vyhověl námitce žalobce a žalobce si tohoto způsobu stanovení daně musel být vědom. Uvedeným pochybením, které následně žalovaný napravil, tak dle žalovaného nedošlo k zásahu do práv žalobce. Nadto žalobce sám ani netvrdí, že by mu vznikla postupem žalovaného nějaká konkrétní újma. Žalovaný pak na podporu své argumentace odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2017, č.j. 1 Afs 151/2016-39.

- [13] K námitce ohledně nevypořádání odvolacích námitek žalovaný uvedl, že nesouhlas žalobce s tím, jak žalovaný na jeho námítky reagoval, neznamená, že by se s jeho námítkami žalovaný nevypořádal. Uvedl, že odvolací námítky shrnul pod body [5] až [10] napadeného rozhodnutí a následně se k nim vyjádřil v bodech [66] a násl. rozhodnutí. Argumentaci žalobce obsaženou v písemnosti č.j. 53482/19 pak vypořádal v bodech [81] a násl. rozhodnutí. Žalovaný shrnul, že jeho ucelený argumentační systém v napadeném rozhodnutí představuje dostatečnou oponenturu k jednotlivým dílčím tvrzením žalobce uplatněným v rámci odvolacího řízení.
- [14] Při ústním jednání před soudem konaném dne 20. 10. 2022 setrvali účastníci řízení na svých dříve uplatněných argumentech.
- [15] Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:
- [16] Dne 26. 1. 2017 byla s žalobcem zahájena daňová kontrola za zdaňovací období leden 2014 až červenec 2016. V jejím rámci správce daně dospěl k závěru, že zdanitelná plnění se společností Speciální stavby Most spol. s r.o., DIČ: CZ41327225, jsou fiktivní a dále dospěl k závěru, že plnění uskutečněná s obchodním partnerem [REDAKCE], DIČ: CZ7212102832, jsou také fiktivní ve výši rozdílu uskutečněných a přijatých zdanitelných plnění. Správce daně tak dospěl k závěru, že žalobce za předmětná zdaňovací období neprokázal splnění zákonných podmínek pro uznání nároku na odpočet, když nepředložil (případně pouze částečně) daňové doklady a evidenci DPH dle ustanovení § 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

[17] Na základě těchto zjištění vydal správce daně 7 dodatečných platebních výměrů ze dne 18. 12. 2018 a 24 dodatečných platebních výměrů ze dne 19. 12. 2018, kterými žalobci doměřil daň z přidané hodnoty za zdaňovací období:

leden 2014 ve výši 2.017.548 Kč, únor 2014 ve výši 1.954.182 Kč, březen 2014 ve výši 2.150.523 Kč, duben 2014 ve výši 2.761.102 Kč, květen ve výši 2.947.663 Kč, červen 2014 ve výši 2.017.510 Kč, červenec 2014 ve výši 2.361.737 Kč, srpen 2014 ve výši 2.553.048 Kč, září 2014 ve výši 2.214.635 Kč, říjen 2014 ve výši 2.164.592 Kč, listopad 2014 ve výši 2.246.611 Kč, prosinec 2014 ve výši 2.224.802 Kč,

leden 2015 ve výši 1.917.600 Kč, únor 2015 ve výši 1.926.428 Kč, březen 2015 ve výši 1.828.142 Kč, duben 2015 ve výši 2.831.703 Kč, duben 2015 ve výši 2.831.703 Kč, květen 2015 ve výši 2.854.579 Kč, červen 2015 ve výši 2.649.594 Kč, červenec 2015 ve výši 3.017.865 Kč, srpen 2015 ve výši 3.141.185 Kč, září 2015 ve výši 3.376.746 Kč, říjen 2015 ve výši 2.995.303 Kč, listopad 2015 ve výši 2.899.955 Kč, prosinec 2015 ve výši 3.114.803 Kč,

leden 2016 ve výši 64.016 Kč, únor 2016 ve výši 32.385 Kč, březen 2016 ve výši 74.520 Kč, duben 2016 ve výši 147.992 Kč, květen 2016 ve výši 395.519 Kč, červen 2016 ve výši 282.357 Kč a červenec 2016 ve výši 312.229 Kč,

a současně sdělil žalobci částku 20% penále k doměřené DPH.

[18] Žalobce podal proti dodatečným platebním výměrům odvolání, ve kterém uplatňoval obdobné námitky jako v podané žalobě. V rámci odvolacího řízení uložil žalovaný podle ustanovení § 115 odst. 1 daňového řádu správci daně, aby doplnil odvolací řízení. Poté seznámil žalobce s novým právním názorem a novým způsobem výpočtu daně, a to v písemnosti ze dne 2. 12. 2019, č.j. 49595/19/5300-21441-712772. Žalobce následně reagoval podáním ze dne 27. 12. 2019, označeným pod č.j. 53482/19, které bylo žalovaným posouzeno jako doplnění odvolání.

[19] Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 13. 1. 2020, č.j. 570/20/5300-21441-712772, byly dodatečné platební výměry změněny tak, že byla následovně změněna doměřená daň z přidané hodnoty za zdaňovací období:

leden 2014 z 2.017.548 Kč na 2.026.399 Kč, únor 2014 z 1.954.182 Kč na 1.939.053 Kč, březen 2014 z 2.150.523 Kč, duben 2014 z 2.761.102 Kč na 2.239.530 Kč, květen z 2.947.663 Kč na 2.218.907 Kč, červen 2014 z 2.017.510 Kč na 1.992.895 Kč, červenec 2014 z 2.361.737 Kč na 2.160.539 Kč, srpen 2014 z 2.553.048 Kč na 2.463.312 Kč, září 2014 z 2.214.635 Kč na 1.895.505 Kč, říjen 2014 z 2.164.592 Kč na 2.083.482 Kč, listopad 2014 z 2.246.611 Kč na 1.938.472 Kč, prosinec 2014 z 2.224.802 Kč na 1.928.131 Kč,

leden 2015 z 1.917.600 Kč na 1.900.813 Kč, únor 2015 z 1.926.428 Kč na 1.919.595 Kč, březen 2015 z 1.828.142 Kč na 1.844.224 Kč, duben 2015 z 2.831.703 Kč na 2.841.397 Kč, duben 2015 z 2.831.703 Kč na 2.841.397 Kč, květen 2015 z 2.854.579 Kč na 2.496.973 Kč, červen 2015 z 2.649.594 Kč na 2.607.156 Kč, červenec 2015 z 3.017.865 Kč na 2.766.871 Kč, srpen 2015 z 3.141.185 Kč na 2.842.667 Kč, září 2015 z 3.376.746 Kč na 2.588.117 Kč, říjen 2015 z 2.995.303 Kč na 2.709.334 Kč, listopad 2015 z 2.899.955 Kč na 2.843.992 Kč, prosinec 2015 z 3.114.803 Kč na 2.925.993 Kč,

leden 2016 z 64.016 Kč na 94.701 Kč, únor 2016 z 32.385 Kč na 75.905 Kč, březen 2016 z 74.520 Kč na 106.556 Kč, duben 2016 z 147.992 Kč na 56.062 Kč, květen 2016 z 395.519 Kč na 45.401 Kč, červen 2016 z 282.357 Kč na 49.644 Kč a červenec 2016 z 312.229 Kč na 47.096 Kč,

a současně změnil hodnoty na příslušných řádcích dodatečných platebních výměrů a vyšší penále.

- [20] V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný dospěl k závěru, že daň nebylo možno stanovit na základě dokazování, a proto stanovil daň na základě pomůcek, neboť žalobce neposkytnul potřebnou součinnost při odstranění pochybností a nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností zákonné povinnosti, a to ani na základě výzvy k dokazování. Pro správné stanovení daně na základě pomůcek ve vztahu k uskutečňovaným osvobozeným plněním bez nároku na odpočet DPH v podobě nájmu nemovitých věcí použil jako pomůcky daňové doklady deklarující nezpochybněná plnění vážící se k řádku 11 daňových přiznání (srov. bod [34] napadeného rozhodnutí) a daňové doklady deklarující nezpochybněná plnění, smlouvy a peněžní transakce vážící se k řádku 50 a 51 daňových přiznání (srov. body [35] a [36] napadeného rozhodnutí). Dále ve vztahu ke stavební činnosti použil jako pomůcku dva srovnatelné subjekty pro vyčíslení řádků 1, 10, 25, 40 a 41 daňových přiznání (srov. body [42] až [58] napadeného rozhodnutí). Pro určení hodnoty na řádku 62 daňových přiznání použil žalovaný jako pomůcku daňové doklady, na kterých byla uvedena daň, které vystavil daňový subjekt (srov. bod [38] napadeného rozhodnutí).
- [21] K odvolacím námitkám, které jsou totožné s námitkami žalobními, žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové sp.zn. 52 Af 19/2018. Naopak shledal důvodnou námitku, že žalobci měla být daň stanovena nikoliv na základě dokazování, ale na základě vhodně zvolených pomůcek, což také žalovaný učinil. K námitce, že Finanční úřad pro Pardubický kraj není oprávněn žalobci stanovit daň, a proto jsou závěry obsažené ve zprávě o daňové kontrole v rozporu se zákonem, žalovaný dodal, že daňová povinnost byla žalobci stanovena na základě dodatečných platebních výměrů, které byly vydány Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, což je v souladu s žalobcovou námitkou taktéž orgán, který je k tomuto oprávněný v souladu s ustanovením § 13 daňového řádu a s ustanovením § 10 zákona o finanční správě.
- [22] Dále k námitce žalobce uvedené v písemnosti č.j. 53482/19, ve které namítal, že byl postupem odvolacího orgánu zkrácen na svých procesních právech, žalovaný uvedl, že byla zachována veškerá procesní práva žalobce, neboť byl s novým způsobem stanovení daně řádně seznámen v rámci seznámení a lhůta pro vyjádření mu byla stanovena v maximální možné délce v souladu s ustanovením § 115 odst. 2 a 3 daňového řádu. Žalovaný i tak vyčkal po uplynutí této lhůty na vyjádření žalobce a pak všechny námitky uplatněné do této doby vypořádal. Dále zdůraznil, že sám žalobce se tohoto způsobu stanovení daně sám dovolával. Dále k námitce ohledně doplnění spisu uvedl, že doplnění č.j. 37164/19/5300-21441-712772, bylo ze strany odvolacího orgánu uloženo Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu, a výsledky doplnění byly odvolacímu orgánu postoupeny taktéž tímto finančním úřadem. K faktickému provedení jednotlivých úkonů dodal, že Finanční úřad pro Pardubický kraj byl oprávněn k jejich provedení. K námitce, že hodnocení důkazů bylo prováděno Finančním úřadem pro Pardubický kraj, zatímco dodatečné platební výměry byly vydány Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (tj. hodnocení důkazů neprováděl orgán, který následně vydal rozhodnutí), žalovaný uvedl, že bez ohledu na to, který finanční úřad prováděl dokazování v prvním stupni, a který finanční úřad fakticky provedl doplnění odvolacího řízení, hodnocení v rámci odvolacího řízení bylo provedeno odvolacím orgánem, který na základě posouzení veškerých dostupných skutečností dospěl k dříve uvedeným závěrům.

- [23] Městský soud v Praze na základě žaloby, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přezkoumal napadená rozhodnutí, včetně řízení, která jejich vydání předcházela. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba nebyla podána důvodně.
- [24] Žalobce předně v podané žalobě namítal nepřezkoumatelnost výroku napadeného rozhodnutí z důvodu absence odkazu na uplatnění postupu dle ustanovení § 98 daňového řádu – stanovení daně dle pomůcek.
- [25] K této námitce nepřezkoumatelnosti soud uvádí, že tato spočívá dle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost předchází případné nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů; důvody rozhodnutí lze zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelných (rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 4. 2006, č.j. 31Ca 39/2005-70, č. 1282/2007 Sb. NSS, všechna rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).
- [26] Za nesrozumitelnost rozhodnutí soudy považují například případy, kdy odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č.j. 7 A 547/2002-24); pro rozpor výroku s odůvodněním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003, č.j. 2 Ads 33/2003-78, č. 523/2005 Sb. NSS) či pro výrok, který nemá oporu v zákoně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2003, č.j. 7 A 181/2000-29, č. 11/2003 Sb. NSS), nebo není-li rozhodnutí rozčleněno na výrok a odůvodnění, protože není zřejmé, zda správní orgán rozhodl o všech návrzích účastníka řízení (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 10. 1994, č.j. 6A 63/93-22).
- [27] Rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů je potom takové, z jehož odůvodnění není seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti tvrzené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Rozhodnutí, jehož odůvodnění obsahuje toliko obecný odkaz na to, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno a jeho důvody shledány správnými, je nepřezkoumatelné, neboť důvody, o něž se výrok opírá, zcela chybějí (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 26. 2. 1993, č.j. 6A 48/92-23, publ. pod č. 27/1994 v SpP).
- [28] Soud nejprve považuje vhodné odkázat na věc vedenou u zdejšího soudu pod sp.zn. 10Af 4/2021, kde se žalobce domáhal, aby soud pro nezákonnost zrušil rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 23. 12. 2020, č.j. 66160/20/7700-10124-202542, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 5. 2020, č.j. 20620/20/5300-21441-712772, kterým bylo opraveno v nyní projednávané věci žalobou napadené rozhodnutí ze dne 13. 1. 2020, č.j. 570/20/5300-21441-712772, a to postupem podle ustanovení § 104 odst. 1 daňového řádu. Žalobce ve věci vedené pod sp.zn. 10Af 4/2021 namítal, že nedošlo k žádné opravě rozhodnutí ze dne 13. 1. 2020 a současně ke změně výpočtu daně s odkazem na ustanovení § 98 daňového řádu, tj. vyměření daně podle pomůcek. V rozsudku ze dne 12. 5. 2022, č.j. 10Af 4/2021-55, jímž byla žaloba zamítnuta, dospěl zdejší soud k závěru, že cílem opravného rozhodnutí bylo odstranit

nesprávnost týkající se výrokové části dodatečných platebních výměrů. V podrobnostech soud na tento rozsudek odkazuje.

- [29] Soud dále k námitce nepřezkoumatelnosti uvádí, že z obsahu napadeného rozhodnutí se podává, že žalovaný na základě odvolání žalobce změnil způsob stanovení doměřené daně z dokazování na pomůcky a na základě této změny stanovil žalobci doměřenou daň a související penále za jednotlivá zdaňovací období v jiné výši, než byla výše stanovená v jednotlivých dodatečných platebních výměrech. V důsledku této změny nedošlo jen ke změně výše jednotlivých částek, které byly uvedeny v příslušných částech výroků dodatečných platebních výměrů a které byly body 1 až 31 žalobou napadeného rozhodnutí změněny, ale tato změna rovněž aktivovala povinnost stanovenou v ustanovení § 98 odst. 1 věty poslední daňového řádu uvést ve výroku rozhodnutí, že byla daňovému subjektu stanovena daň podle pomůcek. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí prvostupňové tvoří při jeho změně s odvolacím rozhodnutím jeden celek, nic nebránilo žalovanému v tom, aby tuto povinnost naplnilo právě tím způsobem, že výrokem žalobou napadeného rozhodnutí změnil příslušnou část výroků dodatečných platebních výměrů tak, že do ní doplní odkaz na ustanovení § 98 daňového řádu a slovní spojení vyjadřující, že daň byla daňovému subjektu stanovena podle pomůcek. Nic pak logicky nebrání tomu, aby důvody, proč k této změně došlo, byly seznatelné z odůvodnění rozhodnutí o odvolání (viz zejména body [24] až [58] tohoto rozhodnutí), neboť to je rovněž nedílnou součástí jednoho celku rozhodnutí orgánů daňové správy vydaných v jednom daňovém řízení.
- [30] Zdejší soud přitom nemá žádné pochybnosti o tom, že z odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že daň byla daňovému subjektu stanovena právě podle pomůcek. Ostatně ani žalobce nic takové, co by takový závěr zpochybňovalo, nenamítal. Již v bodě [12] odůvodnění tohoto rozhodnutí je uvedeno: „*V rámci projednávaného případu je předmětem sporu, zda správce daně postupoval v souladu se zákonem a ustálenou judikaturou, když stanovil daň na základě dokazování, či zda měl správce daně daň stanovit na základě pomůcek dle ust. § 98 daňového řádu.*“ Následně se žalovaný na str. 26 až 39 žalobou napadeného rozhodnutí zabývá otázkami, zda jsou v případě žalobce splněny podmínky pro stanovení daně tímto způsobem a po jejich kladném zodpovězení i stanovením této daně daňovému subjektu za jednotlivá zdaňovací období. Příslušná část žalobou napadeného rozhodnutí je pak ukončena bodem [58], v němž se uvádí: „*S ohledem na výše uvedené lze mít za to, že daň byla výše uvedeným způsobem vyčíslena (a tím i byla stanovena) dostatečně spolehlivě v souladu s ust. § 98 odst. 4 daňového řádu a byla splněna i třetí podmínka limitující použití pomůcek.*“
- [31] Zároveň je však z výroku napadeného rozhodnutí zjevné, že příslušná formulace, která měla do výroků dodatečných platebních výměrů doplnit daňovým řádem požadovaný údaj o tom, že žalobci byla stanovena daň podle pomůcek, neboť v rámci odvolacího řízení došlo nejen ke změně výše stanovené daně za jednotlivá zdaňovací období, ale i ke změně způsobu stanovení daně z dokazování na pomůcky, nebyla v tomto výroku vůbec uvedena. Povinnost uvést ve výroku rozhodnutí, že daň byla daňovému subjektu stanovena na základě pomůcek, jednoznačně vyplývá z ustanovení § 98 odst. 1 věty poslední daňového řádu a uvedení tohoto postupu ve výroku rozhodnutí je tak nepochybně z formálního hlediska jeho nezbytnou součástí.
- [32] Soud nicméně nedospěl k závěru, že by tato vada způsobovala nepřezkoumatelnost dodatečných platebních výměrů ve spojení s žalobou napadeným rozhodnutím, a to z důvodu žalobcem namítané zmatečnosti. Je tomu tak proto, že z obsahu žalobou napadeného

rozhodnutí je zcela jednoznačně seznatelné, že žalobci byla stanovena daň podle pomůcek. S touto skutečností byl žalobce i žalovaným seznámen také prostřednictvím písemnosti č.j. 49595/19/5300-21441-712772, jejímž prostřednictvím byl v souladu s ustanovením § 115 odst. 2 daňového řádu vyzván před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, která byla jeho zástupci doručena dne 3. 12. 2019. Obsah písemnosti č. j. 49595/19/5300-21441-712772 je v části, která se týká způsobu stanovení daně žalobci a určení výše stanovené daně, prakticky totožný s příslušnou částí žalobou napadeného rozhodnutí, a to, že byl žalobce prostřednictvím písemnosti č.j. 49595/19/5300-21441-712772 seznámen s tím, že mu bude daň stanovena na základě pomůcek, dokládá skutečnost, že na tuto písemnost reagoval podáním ze dne 27. 12. 2019, kde proti tomuto postupu na str. 4 v části C brojil. Žalobce konkrétně namítal, že *„nejsou splněny podmínky pro stanovení daně podle pomůcek., jak uvedeno v dokumentu“* a *„v dokumentu uvedené pomůcky nejsou pomůckami, neboť neodpovídají zákonným podmínkám podle 98 daňového řádu.“*

[33] Žalobci tak již zhruba jeden měsíc před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí bylo známo, že žalovaný hodlá změnit způsob stanovení daně oproti dodatečným platebním výměrům z dokazování na pomůcky, i jaká by měla být výše takto stanovené daně. Svůj další postup v další fázi tohoto řízení, jakož i v dalších daňových řízeních, tak mohl těmto skutečnostem přizpůsobit. To platí tím spíše, že žalobce byl v odvolacím řízení zastoupen advokátem, tedy právním profesionálem, kterému musely být zcela nepochybně důsledky takového postupu a jejich dopadu do práv a povinností daňového subjektu v navazujících daňových řízeních známy. Zcela jednoznačně pak závěr, že žalobce si byl vědom toho, že v odvolacím řízení byl změněn způsob stanovení daně z dokazování na pomůcky, vyplývá z nyní projednávané žaloby, (byť do výše aplikovaných pomůcek neuplatnil žádné konkrétní námítky), která byla podána ještě před vydáním opravného rozhodnutí žalovaného. Žalobce si proto dle názoru soudu musel být vědom toho, že v odvolacím řízení byl změněn způsob stanovení daně z dokazování na pomůcky.

[34] Soud proto dospěl k závěru, že se v případě neuvedení ustanovení § 98 daňového řádu jedná *„pouze“* o zjevnou nesprávnost, o čemž tedy svědčí nejen odůvodnění samotného žalobou napadeného rozhodnutí, ale taktéž i písemnost č.j. 49595/19/5300-21441-712772, jakož i reakce žalobce na tuto písemnost. Na doplnění pak jen soud uvádí, že z obsahu odůvodnění obou rozhodnutí přezkoumávaných u zdejšího soudu pod sp.zn. 10Af 4/2021 je zřejmé, jakým způsobem předmětná nesprávnost vznikla – k jejímu vzniku došlo tím, že osoba, která vyhotovovala žalobou napadené rozhodnutí, v jeho výrokové části opomněla uvést, že daň byla daňovému subjektu stanovena na základě pomůcek. Rovněž pak z opravného rozhodnutí žalovaného vyplývá, že *„odvolací orgán v rámci odvolacího řízení vyhověl námítce odvolatele a stanovil daň na základě pomůcek. Skutečnost, že daň byla stanovena tímto náhradním způsobem, však následně opomněl v rámci výroku rozhodnutí explicitně uvést.“*

[35] Soud proto tuto žalobní námítku neshledal důvodnou.

[36] V dalších žalobních bodech žalobce uplatnil několik námitek, které spolu bezprostředně souvisí, neboť se týkají otázky příslušnosti jednotlivých správců daně k provádění úkonů v daňovém řízení. Jednalo se zejména o námítku, že Finanční úřad pro hlavní město Prahu nehodnotil důkazy podle ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu a nepostupoval podle ustanovení § 88 odst. 1 a § 92 odst. 7 téhož zákona, jelikož důkazy hodnotil Finanční úřad pro Pardubický kraj, který prováděl daňovou kontrolu; dále námítku, že zpráva o daňové kontrole obsahuje tvrzení, která Finančnímu úřadu pro Pardubický kraj nepřislouží, neboť

není oprávněn žalobci stanovit daň zákonným způsobem; námitku, že v záhlaví napadeného rozhodnutí je označen Finanční úřad pro hlavní město Prahu jako správce daně, ačkoliv daňovou kontrolu a důkazy hodnotil Finanční úřad pro Pardubický kraj; dále námitku, že není právně možné, aby doplnění odvolacího řízení uložené ze strany žalovanému Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu byl fakticky oprávněn doplnit Finanční úřad pro Pardubický kraj, neboť jeho kontrolní činnost byla ukončena zprávou o daňové kontrole; a námitku, že stanovit daň podle pomůcek může jen ten správce daně, který nemůže stanovit daň na základě dokazování.

- [37] Podle ustanovení § 8 odst. 2 zákona o finanční správě vykonává finanční úřad vybranou působnost na celém území České republiky. Tato vybraná působnost je definována v ustanovení § 10 odst. 4 tohoto zákona. Vybranou působností se rozumí mj. provádění daňové kontroly. Z toho důvodu byl Finanční úřad pro Pardubický kraj oprávněn provést vůči daňovému subjektu daňovou kontrolu a správce daně (tj. Finanční úřad pro hlavní město Prahu) byl oprávněn převzít závěry této daňové kontroly do svých rozhodnutí (dodatečných platebních výměrů), neboť tato skutečnost vyplývá přímo ze samotné podstaty institutu vybrané působnosti, přičemž soud na tomto postupu neshledává nic nezákonného.
- [38] Soud podotýká, že otázkou místní (ne) příslušnosti ve skutkově obdobných případech se již několikrát zabývaly správní soudy, včetně Nejvyššího správního soudu. Tak např. v rozsudku ze dne 20. 12. 2017, č.j. 10Afs 269/2017-34, Nejvyšší správní soud uvedl, že v případě ustanovení § 8 odst. 2 zákona o finanční správě jde o *lex specialis* k úpravě místní příslušnosti v daňovém řádu. V tomto soudním sporu byla podána žaloba ve věci ochrany před nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením proti žalovanému Finančnímu úřadu pro Kraj Vysočina a žalobce zde argumentoval místní nepříslušností. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku uvedl, že Finanční úřad pro Kraj Vysočina postupoval v souladu se svými pravomocemi, ze kterých nevybočil, když se u žalobce v souladu se zásadou hospodárnosti pokusil zahájit daňovou kontrolu a místem zahájení určil kancelář Finančního úřadu pro hl. m. Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 9 (šlo o prostory v blízkosti sídla žalobce).
- [39] Podle ustanovení § 17 odst. 1 daňového řádu může místně příslušný správce daně „*dožádat jiného věcně příslušného správce daně téhož nebo nižšího stupně o provedení úkonů nebo dílčích řízení nebo jiných postupů, které by sám mohl provést jen s velkými obtížemi nebo s vynaložením neúčelných nákladů, anebo které by nemohl provést vůbec*“.
- [40] V posuzovaném případě došlo ze strany žalovaného (Odvolacího finančního úřadu) k dožádání Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (prvostupňového správce daně) o doplnění odvolacího řízení, tedy k provedení dílčího úkonu v rámci celého doměřovacího řízení. Skutečnost, že fakticky toto doplnění provedl Finanční úřad pro Pardubický kraj, soud neshledává jako vadu řízení, neboť je žádoucí, aby doplnění řízení provedlo s ohledem na zásadu hospodárnosti to územní pracoviště, které mělo provést daňovou kontrolu na základě vybrané působnosti. O odvolání žalovaný pak, na základě doplněných podkladů Finančním úřadem pro Pardubický kraj, rozhodl pochopitelně žalovaný.
- [41] Na celém tomto postupu neshledává soud nic nepřipustného. Je zcela pochopitelné a logické, že pokud kroky k provedení daňové kontroly a s tím související úkony celou dobu prováděl Finanční úřad pro Pardubický kraj v rámci vybrané působnosti, nabízelo se dožádat tento finanční úřad i k doplnění odvolacího řízení. Soud uvádí, že v tomto případě byl Finanční

úřad pro Pardubický kraj vzhledem ke své úřední činnosti s žalobcovým případem již detailně seznámen a dožádání tak dávalo smysl z hlediska hospodárnosti, což je jedno z kritérií uvedených v ustanovení § 17 odst. 1 daňového řádu.

- [42] K námitce, že Finanční úřad pro Pardubický kraj nebyl vůči žalobci oprávněn stanovit daň, soud uvádí, že daňová povinnost byla žalobci stanovena na základě dodatečných platebních výměrů, které byly vydány Finančním úřadem pro hlavní město Prahu, což je správní (daňový) orgán, který byl k tomuto úkonu oprávněn dle ustanovení § 13 odst. 1 písm. b) daňového řádu místně a dle ustanovení § 10 odst. 1 písm. a) zákona o finanční správě věcně příslušný. V této souvislosti je pak nutné odmítnout i námitku, že žalovaný nesprávně uvedl ve výroku napadeného rozhodnutí jako správce daně Finanční úřad pro hlavní město Prahu.
- [43] Soud dále k námitce, že Finanční úřad pro hlavní město Prahu nehodnotil důkazy ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 a dalších ustanovení daňového řádu, uvádí, že s ohledem na to, že hodnocení důkazů bylo *de facto* provedeno až v rámci odvolacího řízení žalovaným, který na základě posouzení veškerých zjištěných skutečností dospěl k závěru, že daň není možné stanovit dokazováním (jak učinil správce daně na základě skutečností vyplývajících z daňové kontroly provedené Finančním úřadem pro Pardubický kraj), ale na základě pomůcek dle ustanovení § 98 daňového řádu, se tato námitka jeví jako naprosto irelevantní.
- [44] Soud tak dospěl k závěru, že žádným z uvedených postupů daňových orgánů nebylo porušeno právo žalobce vyplývající z čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, neboť mu bylo umožněno právo podat proti rozhodnutí prvostupňového správce daně odvolání a rovněž byl v rámci odvolacího řízení seznámen s odlišným právním názorem odvolacího orgánu, ke kterému měl dostatečnou možnost se vyjádřit.
- [45] Ke všem uvedeným námitkám lze doplnit ještě odkaz na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 31. 10. 2018, č.j. 52Af 19/2018-70. Zejména lze odkázat na body 3 a 4 odůvodnění tohoto rozhodnutí, kde se krajský soud zabýval otázkou zahájení a provádění daňové kontroly u žalobce ze strany Finančního úřadu pro Pardubický kraj. Tento rozsudek byl následně potvrzen rozsudkem NSS ze dne 15. 8. 2019, č.j. 10 AfS 270/2018-34.
- [46] Soud dále uvádí, že stanovení daně podle pomůcek je náhradním způsobem stanovení daně, který mohou orgány finanční správy využít teprve poté, nelze-li daň spolehlivě stanovit dokazováním. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dle názoru soudu dostatečně popsal, proč dospěl k závěru, že daň nebylo možno stanovit na základě dokazování. Bylo tomu tak proto, že žalobce neposkytl potřebnou součinnost při odstranění pochybností a nesplnil při dokazování jím uváděných skutečností zákonné povinnosti, a to ani na základě výzvy k dokazování. Žalovaný pak ve svém rozhodnutí pro stanovení daně na základě pomůcek ve vztahu k uskutečňovaným osvobozeným plněním bez nároku na odpočet DPH v podobě nájmu nemovitých věcí použil pomůcky konkrétně specifikované v napadeném rozhodnutí. S ohledem na to, že žalobce do konkrétní výše stanovené daně, ani co se týče použitých pomůcek, neuplatnil žádné námitky, tak se soud touto meritorní stránkou, jež tvoří jádro žalobou napadeného rozhodnutí, vůbec nezabýval.
- [47] Závěrem pak soud k opakovaným námitkám žalobce ohledně nevypořádání některých odvolacích námitek uvádí, že žalovaný odvolací námitky žalobce shrnul pod body [5] až [10] napadeného rozhodnutí, aby se k nim následně vyjádřil v bodech [66] a násl. svého rozhodnutí. Na argumentaci žalobce obsaženou v písemnosti č.j. 53482/19 pak žalovaný reagoval v bodech [81] a násl. napadeného rozhodnutí. Dle názoru soudu tvoří odůvodnění

žalobou napadeného rozhodnutí ucelený argumentační systém. Soud přitom vycházel z principu, že povinnost řádného odůvodnění rozhodnutí nelze mechanicky ztotožňovat s povinností poskytnout podrobnou odpověď na každý jednotlivý uplatněný argument. Odpověď na základní námitky v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2013, č.j. 7 As 79/2012-54; ze dne 29. 8. 2013, č.j. 7 As 182/2012-58; ze dne 19. 2. 2014, č.j. 1 Afs 88/2013-66). Ostatně podle stejného principu soud posuzoval i veškeré žalobní námitky shrnuté v bodě [36] tohoto rozsudku, neboť tyto se často v celém textu podané žaloby opakují a zároveň překrývají.

[48] Ze všech shora uvedených důvodů proto soud neshledal žalobu důvodnou a podle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. žalobu zamítl.

[49] Výrok o nákladech řízení je odůvodněn ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné náklady v řízení nevznikly.

[50] Pro úplnost pak jen soud dodává, že s ohledem na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 27. 6. 2019, č.j. 1 Afs 135/2018-71, dle kterého se na řízení před správními soudy nepoužije ustanovení § 11 odst. 2 písm. n) zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, který od placení soudního poplatku osvobozuje insolvenčního správce nebo dlužníka s dispozičními oprávněními v řízení o nárocích, které se týkají majetku patřícího do majetkové podstaty nebo které mají být uspokojeny z tohoto majetku, soud trval na zaplacení soudního poplatku za podanou žalobu, resp. neshledal žádného důvodu žalobci, který jej dne 30. 4. 2020 uhradil, tento soudní poplatek vracet.

### Poučení:

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

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

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

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

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

V Praze dne 20. října 2022

**JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.**  
předseda senátu