



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Langáška, soudce Filipa Dienstbiera a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobce: **cyrilek.net z.s.**, IČO 26671875, sídlem Spáčilova 3194/38, Kroměříž, zastoupený JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem, sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. června 2019 č. j. 25323/19/5200-11433-706599 a ze dne 3. prosince 2020 č. j. 45022/20/5300-22443-712892, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. března 2022 č. j. 29 Af 75/2019-61,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalobce **se zamítá**.
- II. Žalobce **ne má** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Předmětem řízení v nyní souzené věci je otázka, zda žalobce svou spolkovou činností zakrýval výkon komerční činnosti v podobě poskytování internetového připojení svým členům a zda členské příspěvky nebyly ve skutečnosti platbami za poskytované služby internetového připojení. Odpověď na tyto otázky má vliv na posouzení registrace žalobce k dani z přidané hodnoty (DPH), resp. toho, zda žalobce uskutečňoval zdanitelná plnění či plnění osvobozená od DPH dle § 61 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Pokud by totiž žalobce uskutečňoval pouze plnění osvobozená od DPH bez nároku na odpočet daně, nebyl by dle § 6 odst. 1 zákona

o DPH registrován jako plátce DPH. Na odpovědi na uvedené otázky závisí také zdanění členských příspěvků z pohledu daně z příjmů právnických osob, konkrétně zda se skutečně jednalo o členské příspěvky osvobozené dle § 19 odst. 1 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, či zda se jednalo o příjmy dle § 18 odst. 1 téhož zákona podléhající zdanění.

[2] Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 7. června 2016 č. j. 1322010/16/3304-00510-706693 registroval žalobce k DPH ode dne 1. ledna 2013. Žalobce proti tomuto rozhodnutí podal odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 3. prosince 2020 č. j. 45022/20/5300-22443-712892 zamítl. Toto rozhodnutí žalobce napadl žalobou, o které Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozhodl rozsudkem ze dne 25. dubna 2019 č. j. 29 Af 18 2017–43, přičemž rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení z důvodu vnitřní rozpornosti, neboť žalovaný dospěl ke dvěma protichůdným závěrům (nebylo zcela zřejmé, zda žalovaný členské příspěvky skutečně považuje za protiplnění služby připojení k internetu, tedy nikoli za členské příspěvky v pravém slova smyslu). Žalovaný měl na podkladě provedeného dokazování zvolit pouze jeden z těchto závěrů a dle něj věc posoudit, což žalovaný učinil v rozhodnutí ze dne 3. prosince 2020 č. j. 45022/20/5300-22443-712892, kterým odvolání opět zamítl. Žalobce proti tomuto rozhodnutí znovu podal žalobu.

[3] Mezitím správce daně dále vydal dne 4. prosince 2017 platební výměry na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2012, 2013 a 2014. Žalobce tyto platební výměry také napadl odvoláním. Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. června 2019 č. j. 25323/19/5200-11433-706599 odvolání zamítl. Žalobce proti tomuto rozhodnutí rovněž podal žalobu.

[4] Krajský soud oba případy spojil ke společnému projednání a v návěti označeným rozsudkem žaloby zamítl. Ve shodě se žalovaným krajský soud dospěl k závěru, že žalobce svou spolkovou činností zakrýval ekonomickou činnost v podobě komerčního poskytování služeb internetového připojení. Tyto služby bylo třeba považovat za zdanitelná plnění ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o DPH, proto měl být žalobce registrován k této dani. Krajský soud potvrdil, že hlavní činností žalobce bylo poskytování internetu, nikoliv podpora vědy a výzkumu v oblasti informačních technologií. Většina členů žalobce se na spolkové činnosti nijak nepodílela a jediný důvod, proč se stali členy žalobce, byla možnost získání a využívání internetového připojení. Aktivní členové představovali pouze malou skupinu a zároveň se starali o reálné poskytování internetového připojení, proto jejich činnost bylo možné připodobnit k činnosti pracovníků komerčních poskytovatelů internetového připojení. Členské příspěvky materiálně představovaly platby za poskytování internetu, neboť zájmem žalobcových členů nebylo stát se členy spolku a platit v této souvislosti členské příspěvky, nýbrž odebírat službu v podobě internetového připojení. Ve vztahu k dani z příjmů právnických osob krajský soud konstatoval, že měsíční platby členů spolku byly úplatou za protiplnění ve formě poskytování internetového připojení, proto se jednalo o příjmy, které měly být zdaněny dle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Dle krajského soudu nedošlo ani k pochybení při způsobu vyměření daně. Správce daně vycházel z hlavních účetních knih, v nichž žalobce o DPH neúčtoval.

pokračování

[5] Z hlediska zhodnocení dokazování krajský soud ve vztahu k registraci k DPH potvrdil, že vzorek vyslechnutých svědků byl dostatečně reprezentativní. Většina vyslechnutých svědků vypověděla, že využívali pouze internetových služeb za úplatu. Žalobce nenavrhl důkazy, které by tyto závěry vyvracely, přestože jej v tomto ohledu tížilo důkazní břemeno. Podíl vyslechnutých svědků na počtu členů žalobce i na celkových platbách byl sice malý, to však bylo dáno tím, že členská základna žalobce čítala tisíce členů. Charakter činnosti žalobce byl dle krajského soudu náležitě objasněn. Krajský soud také nepopřel, že v počátcích činnosti žalobce se angažovaly interesované osoby, takže se mohlo jednat o spolkovou činnost. V rozhodné době již však žalobce vykazoval znaky obvyklé u komerčních poskytovatelů internetového připojení. S tím souvisela i žalobcova argumentace, ve které připustil postupnou komercializaci poskytování internetu. Dle krajského soudu se proto žalobce ve zkoumaných zdaňovacích obdobích již nijak zásadně nelišil od komerčních subjektů poskytujících srovnatelná plnění. K neprovedeným výslechům zakládajících členů krajský soud uvedl, že žalovaný se dostatečně zabýval fungováním žalobce v posuzovaných zdaňovacích obdobích. Žalovaný nehodnotil otázku vzniku žalobce ani jeho historii, nýbrž pouze otázku jeho daňové povinnosti ve vztahu ke zdaňovacím obdobím, jimiž se zabýval. Krajský soud proto ve shodě se žalovaným výslech zakládajících členů žalobce považoval za nadbytečný.

[6] Krajský soud rovněž neshledal, že měl žalovaný položit předběžnou otázku občanskoprávnímu soudu týkající se žalobcova možného podnikání, neboť vyjma případů dle § 99 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, si finanční orgány mohly o otázce učinit vlastní úsudek. K rozhodnutí Českého telekomunikačního úřadu (dále jen „ČTÚ“), na které žalobce odkazoval, krajský soud uvedl, že je žalobce ve vztahu k registraci k DPH předložil až v žalobě, proto se jednalo o opožděný důkaz. U rozporovaných platebních výměrů na daň z příjmů právnických osob žalobce rozhodnutí předložil již v rámci daňového řízení, proto se rozhodnutím krajský soud zabýval i věcně. Z rozhodnutí ČTÚ plynulo jen to, že se nepodařilo prokázat spáchání přestupku v oblasti elektronických komunikací. Zároveň však ČTÚ konstatoval, že žalobce naplňoval dle stanov pouze jeden cíl, a to poskytování internetového připojení, proto ani toto rozhodnutí ČTÚ závěry finančních orgánů nevyvrátilo.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[7] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu obsáhlou kasační stížnost. Namítal v ní, že krajský soud v důsledku spojení věcí nevypořádal námitku nedostatečně zjištěného skutkového stavu ve vztahu k dani z příjmů. Žalovaný sice doplnil výslechy svědků, avšak pouze pro účely registrace stěžovatele k DPH. K charakteru své činnosti stěžovatel uváděl, že jako spolek existuje a realizuje totožnou činnost kontinuálně od svého vzniku v roce 2004 až do současnosti, tedy více než 18 let. Krajský soud ani finanční orgány nevysvětlily, proč měl postupný vznik a vývoj trhu s poskytováním internetu vliv na změnu náhledu na činnost stěžovatele. Krajský soud se nevypořádal ani s rozdíly mezi službami nabízenými členům stěžovatele a službami komerčního poskytovatele obdobných služeb. Za jeden z nejpodstatnějších rozdílů stěžovatel považuje absenci spotřebitelských práv u členů spolku, zejména s ohledem na kvalitu poskytovaných služeb. Další rozdíly spatřuje ve vymahatelnosti služeb, transparentním účtu či omezení služeb pouze na členy. Jako spolek stěžovatel nikdy

nevykonával podnikatelskou činnost, vždy realizoval pouze činnosti směřující k naplnění cíle spolku, bez úmyslu činit tak za účelem dosahování zisku. Úmysl dosahovat zisku je přitom esenciálním znakem podnikání a žalovaný byl povinen jej u stěžovatele důkladně zkoumat, což neučinil. Zároveň schopnost stěžovatele zisku dosáhnout je pro účely posouzení povahy jeho činnosti irelevantní. Bylo také důležité zabývat se tím, jak s předmětným ziskem stěžovatel dále naložil. Takovou úvahu nicméně krajský soud neučinil. Zisk stěžovatele sloužil jako rezerva na budoucí investice, zejména na výstavbu optických sítí, nesloužil k vyplácení podílů na zisku členům.

[8] K prokázání jiné spolkové činnosti než poskytování internetu nebyl stěžovatel nikdy finančními orgány vyzván, proto mu tuto skutečnost nelze klást k tíži. Zároveň poskytování internetového připojení nebylo jedinou činností stěžovatele, jak vyplynulo z provedených výslechnů. K povaze členských příspěvků stěžovatel uváděl, že provedené důkazy vypovídají o tom, že sporné platby členů spolku mají povahu členských příspěvků. O tom svědčí také to, že tyto platby jsou podmínkou členství, jejich výše je stejná pro každého člena a není závislá na jakémkoliv případném protiplnění. Poskytování protiplnění charakter příspěvků nemění, neboť členové spolku nemají povinnost využívat benefity plynoucí ze členství. K předplacení stěžovatel namítal, že žádné srovnání způsobu plateb členských příspěvků a plateb komerčním poskytovatelům internetu finanční orgány neprovedly. Internetové připojení bylo poskytováno i tehdy, pokud nebyl členský příspěvek uhrazen. Předplacenou část členského příspěvku stěžovatel v případě ukončení členství vracel z toho důvodu, že nebyla plně vyčerpána. U hodnocení konání valných hromad krajský soud nezohlednil, že občanskoprávní úprava jejich četnost nestanovovala. Nezájem členů o konání valných hromad nelze stěžovateli klást k tíži; nezájem o intenzivnější zapojení do činnosti spolku totiž svědčí pouze o vůli těchto členů, nikoliv o povaze činnosti stěžovatele. Dle stěžovatele je třeba v případě závěru o disimulaci právního jednání prokázat vůli takto postupovat na obou stranách. Úmysl na straně stěžovatele krajský soud i žalovaný tvrdili, avšak neprokázali.

[9] Dle stěžovatele počet vyslechnutých svědků nebyl dostatečný pro učinění paušalizujících závěrů. Stěžovatel nezpochybňuje, že nelze určit procentuální podíl vyslechnutých osob, který bude vždy dostačující k doložení skutkového stavu, avšak v daném případě vzorek čítající necelé procento dostatečný není. V tomto ohledu odkazuje na závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 222/2019-39. Krajský soud přitom nezohlednil, že stěžovatel řádně navrhoval, aby byl počet vyslechnutých svědků výrazně rozšířen, čemuž žalovaný v řízení o registraci k DPH vyhověl pouze částečně a v řízení o dani z příjmů vůbec. Stěžovatel rozporoval i neprovedení výslechnů zakládajících členů. Procesní nemožnost realizovat v případě člena statutárního orgánu svědeckou výpověď nebránila finančním orgánům, aby získaly vyjádření této osoby. Nelze potvrdit ani nadbytečnost výslechu zakládajících členů. Zakládající člen Ing. Vojáček sice poskytl informace o tom, jak spolek vznikl a jakou činnost vykonával, avšak ostatní zakládající členové by při výslechu poskytli subjektivní pohled na jejich jednání při založení stěžovatele.

[10] Stěžovatel rozporoval i hodnocení rozhodnutí ČTÚ. Krajský soud toto rozhodnutí neprovedl formálně jako listinný důkaz, přesto je fakticky hodnotil. Jelikož zkoumaný delikt měl spočívat v neoprávněném podnikání v elektronických komunikacích, svědčí

pokračování

rozhodnutí o nevině plně ve prospěch stěžovatele a podstatným způsobem narušuje právní závěr o podnikání stěžovatele přijatý finančními orgány a aprobovaný krajským soudem. Nakonec stěžovatel rozporoval i způsob dodanění členských příspěvků. Žalovaný měl k dispozici informaci, že stěžovatel byl zpětně k 1. 1. 2013 registrován k DPH. Finanční orgány proto neměly vycházet pouze z částky zaúčtovaných výnosů, ale měly postupovat dle § 37 odst. 2 zákona o DPH. Z hlediska zdanění totiž platí, že v případě pochybností, zda částka zahrnuje i DPH, je namístě postupovat dle tohoto ustanovení a DPH zohlednit.

[11] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s posouzením věci krajským soudem. Krajský soud vypořádal všechny námitky stěžovatele, byť vzhledem k obsáhlosti žalob některé implicitně. Stěžovatel spolkovou činností zastíral poskytování služby internetového připojení za úplatu v podobě členských příspěvků. Zároveň neprokázal, že vyvíjel spolkovou činnost dle svých stanov. Neuvedl rovněž jediný případ, kdy by jeho člen neplatil členský příspěvek, a přesto mu byl umožněn přístup k internetu. Překvapivá byla i možnost předplacení příspěvků, zvláště u tvrzeného neziskového subjektu. Členské příspěvky také stěžovatel vracel končícím členům i v případě změny poskytovatele internetu či prodeje nemovitosti, což by v případě standardní spolkové činnosti nebylo obvyklé. Stěžovatel také dosahoval zisku v řádech milionů korun, který se navíc v průběhu času zvyšoval. Pokud neměl v úmyslu zisku dosahovat, mohl například snížit či po určité době zrušit platbu členských příspěvků. Veřejně prospěšným cílem nemůže být dosahování zisku ve výši milionů korun, který není dále použit ve prospěch členů spolku ani veřejnosti. K důkaznímu břemenu žalovaný uvedl, že stěžovatel měl prokázat to, co sám tvrdil. Pokud tvrdil, že realizoval plnění osvobozená od daně, měl tuto skutečnost doložit, což se mu nepodařilo. Stěžovatel tedy neprokázal žádnou jinou činnost vyjma poskytování připojení k internetu. Naproti tomu finanční orgány prokázaly, že poskytované internetové služby byly zdanitelnými plněními ve smyslu § 2 odst. 2 zákona o DPH.

[12] K otázce počtu vyslechnutých osob žalovaný uvedl, že při více než tisícovce členů stěžovatele nebylo možné vyslechnout podstatnou část z nich. Postačovalo tak vyslechnout určitý reprezentativní vzorek, k čemuž v posuzované věci došlo. Někteří zakládající členové stěžovatele jakožto členové statutárního orgánu vůbec nemohli být vyslechnuti jako svědci. Mohli se nicméně kdykoliv vyjádřit prostřednictvím stěžovatele. Výslech ostatních zakládajících členů byl nadbytečný, neboť informace týkající se počátku své činnosti poskytl přímo stěžovatel, a zároveň předmětem sporu nebyla jeho historie, nýbrž fungování ve zkoumaných zdaňovacích obdobích. K rozhodnutí ČTÚ žalovaný uvedl, že ČTÚ dospěl k závěru, že se nepodařilo prokázat, že se stěžovatel dopustil přestupku podnikáním v oblasti elektronických komunikací. ČTÚ sice neměl dostatek důkazů o spáchaném přestupku, avšak fungování stěžovatele fakticky za podnikání označil. Ve způsobu zdanění příjmů stěžovatele žalovaný neshledal nedostatky. Stěžovatel o DPH neúčtoval, proto správce daně oprávněně vycházel z obsahu hlavních účetních knih. Stěžovatelem odkazovaný § 37 odst. 2 zákona o DPH se týká výhradně DPH, nikoliv daně z příjmů.

[13] V replice stěžovatel zopakoval námitky uplatněné již v kasační stížnosti, zejména že jej ohledně prokázání faktické spolkové činnosti netížilo důkazní břemeno. Dále doplnil, že spolková činnost je pod ochranou Listiny základních práv a svobod, což je třeba

ctít při střetu s právem na podnikání. Úvaha žalovaného ve vyjádření, že dosažení zisku postačuje pro prokázání ziskového účelu činnosti stěžovatele, je zjednodušující a nesprávná. Dočasný převis členských příspěvků nad výdaji spolku nutně neznamená, že spolek byl založen a reálně funguje za účelem dosahování zisku. Není nastavena žádná hranice, od které by kladný zůstatek na účtu neziskového subjektu již bylo nutno posoudit jakožto úmyslně tvořený zisk, a nikoliv jakožto projev racionálního hospodaření spolku. Žalovaný na repliku reagoval a zopakoval svou argumentaci obsaženou v prvotním vyjádření.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu, kterou stěžovatel spatřoval v tom, že se krajský soud nevypořádal s některými žalobními námitkami. Nejvyšší správní soud konstatuje, že povinnost soudu řádně odůvodnit své rozhodnutí není nutno pojímat tak široce, že by bylo třeba vždy vyslovit podrobnou odpověď na každý dílčí argument účastníka řízení (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 5. ledna 2005 sp. zn. IV. ÚS 201/04, N 3/36 SbNU 19, či ze dne 30. května 2006 sp. zn. I. ÚS 116/05, N 108/41 SbNU 349). Dle názoru Ústavního soudu „není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (náleze ze dne 12. února 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247). Podobně k obsahu odůvodnění přistupuje též judikatura Nejvyššího správního soudu, srov. např. rozsudky ze dne 22. února 2017 č. j. 6 Afs 27/2017-39, ze dne 29. března 2013 č. j. 8 Afs 41/2012-50 nebo ze dne 6. června 2013 č. j. 1 Afs 44/2013-30. Postačí, že názor soudu na určitou otázku či námitku je možné seznat z kontextu odůvodnění. Krajský soud v intencích těchto závěrů postupoval. Jeho rozsudek byl logicky a podrobně odůvodněn, proto skýtá dostatečnou oporu závěrům, které krajský soud učinil. Krajský soud se rovněž věcně vypořádal s podstatou žalobní argumentace, proto napadený rozsudek vadou nepřezkoumatelnosti netrpí. Vzhledem k rozsahu kasační stížnosti obdobný přístup zvolil i Nejvyšší správní soud (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. ledna 2023 č. j. 6 Afs 82/2021-78).

[16] Před posouzením stěžejní otázky Nejvyšší správní soud zhodnotil spojení věcí, které učinil krajský soud. Stěžovatel v této souvislosti namítal, že krajský soud spojením věcí do řízení týkajícího se přezkumu vyměřené daně z příjmů právnických osob nepřipustně vnesl výslechy svědků, které finanční orgány provedly v řízení o registraci k DPH. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že pro posouzení obou věcí bylo rozhodné vyhodnocení charakteru činnosti stěžovatele. Z důvodu totožné sporné otázky krajský soud přistoupil ke spojení věcí. Zároveň však krajský soud každé žalobou napadené rozhodnutí samostatně přezkoumal, přičemž nezpochybnil, že by některé z nich samo o sobě obstálo. S tímto přístupem se Nejvyšší správní soud ztotožnil. Obě věci se po skutkové i právní stránce ovlivňovaly a doplňovaly, proto je pochopitelné, že na ně vzájemně krajský soud odkazoval. Nejvyšší správní soud neshledává pochybení ani

pokračování

v převzetí výsledků jako takovém. Jednalo se o specifickou situaci. Ve dvou odlišných řízeních byla posuzována totožná skutková otázka. Výsledky svědků se tak týkaly totožných skutečností a stejného časového období, proto Nejvyšší správní soud za této situace neshledal pochybení v tom, že skutečnosti zjištěné v registračním řízení k DPH krajský soud vzal do úvahy i v řízení týkajícím se daně z příjmů právnických osob. Tímto postupem nemohlo být nijak zasaženo do práv stěžovatele, neboť výsledky správce daně provedl vždy v řízení se stěžovatelem a vztahoval je k posouzení stejné otázky ve stejném časovém úseku. Stěžovatel se výsledků mohl účastnit, čehož využil, a mohl tak adekvátně reagovat. Je třeba přihlížet i k zásadě hospodárnosti řízení. Pokud právní a skutkové závěry obstojí, není účelné vracet věc žalovanému, aby zopakoval tytéž výsledky za účelem potvrzení stejných a již jednou zjištěných skutkových okolností, které stěžovatel nadto ani nezpochybňuje, neboť spor se týká právního hodnocení.

[17] K podstatě věci Nejvyšší správní soud uvádí, že určující otázkou mající vliv na registraci stěžovatele k DPH i způsob zdanění příjmů je to, zda stěžovatel spolkovou činností zakrýval výkon ekonomické činnosti v podobě poskytování internetového připojení svým členům a zda členské příspěvky nebyly ve skutečnosti platbami za poskytované služby.

[18] Nejvyšší správní soud uvádí, že daňové řízení je ovládanou zásadou materiální pravdy. Správce daně tedy dle § 8 odst. 3 daňového řádu vychází ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. října 2015 č. j. 2 Afs 169/2015-56). Povinností finančních orgánů je tedy vždy zjišťovat též formálně právním úkonem (tzv. předstíraný nebo simulovaný právní úkon) zakrývaný skutečný stav (tzv. zastřený nebo dissimulovaný právní úkon). Judikatura Nejvyššího správního soudu k této otázce vychází z usnesení rozšířeného senátu ze dne 3. dubna 2007 č. j. 1 Afs 73/2004-89, č. 1301/2007 Sb. NSS, v němž Nejvyšší správní soud konstatoval, že o zakrývání (dissimulaci) jde tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; pro aplikaci citovaného ustanovení je tak určující zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle.

[19] Prokázání, že určité jednání je simulované, leží na bedrech finančních orgánů, které v tomto ohledu dle § 92 odst. 5 písm. d) daňového řádu tíží důkazní břemeno. Finanční orgány proto tížilo důkazní břemeno stran toho, zda stěžovatel spolkovou strukturou zakrýval komerční poskytování internetových služeb. Zároveň nelze odhlížet od důkazního břemene, které tíží daňové subjekty. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Stěžovatel namítal, že na jím poskytované služby je třeba aplikovat osvobození od daně dle § 61 písm. a) zákona o DPH, proto nemá být dle § 6 zákona o DPH registrován k této dani, a členské příspěvky měly být osvobozeny od daně z příjmů dle § 19 odst. 1 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů. Osvobození od daně představuje v případě DPH i daně z příjmů výjimku z obecného principu zdanění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. března 2007 č. j. 1 Afs 139/2006-75). Pokud tedy stěžovatel tvrdil, že splňuje podmínky osvobození, tížilo jej v tomto ohledu důkazní břemeno. Důkazní břemena finančních orgánů a stěžovatele nestojí odděleně, nýbrž jsou vzájemně propojena a navazují na sebe. Pokud by finanční orgány unesly důkazní břemeno

týkající se simulované spolkové činnosti stěžovatele, znamenalo by to zrcadlově, že stěžovatel neunesl důkazní břemeno ohledně toho, že splňuje podmínky osvobození od daně. V opačném případě, pokud by stěžovatel doložil, že splňuje podmínky osvobození od daně, nemohly by finanční orgány unést důkazní břemeno týkající se simulované spolkové činnosti.

[20] Je třeba doplnit, že stěžovatel nemusel být finančními orgány konkrétně vyzván, aby doložil svou spolkovou činnost, neboť pokud si nárokoval osvobození od daně v souvislosti se spolkovou činností, tížilo jej v tomto ohledu již od počátku důkazní břemeno. Zároveň nelze ani dovozovat, že stěžovatel o důkazním břemenu, které jej tížilo, nevěděl. Finanční orgány stěžovateli opakovaně vytýkaly, že vyjma poskytování připojení k internetu nedoložil žádnou spolkovou činnost, což aproboval i krajský soud ve zrušujícím rozsudku č. j. 29 Af 18 2017-43. Stěžovatel i přesto ve vztahu ke své spolkové činnosti neuplatnil podrobnější argumentaci (nevysvětlil, jakou činnost konkrétně realizoval) a neunesl břemeno důkazní, neboť žádné důkazy v tomto ohledu nenavrhoval ani nepředložil.

[21] Optikou těchto závěrů Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem posoudil činnost stěžovatele. Z provedených důkazů vyplynulo následující. Stěžovatel vytvořil a provozoval internetovou síť v malých obcích na Kroměřížsku. Navenek se prezentoval jako poskytovatel internetového připojení, byť prostřednictvím spolkové činnosti. Většina vyslechnutých svědků potvrdila, že se stala členem stěžovatele jen z důvodu poskytování internetových služeb za úplatu, na spolkové činnosti se nijak podílet nechtěli. Někteří si dokonce ani neuvědomovali, že se stali členem spolku. Členské příspěvky měli členové platit každý měsíc. Interní dokumenty stěžovatele umožňovaly předplacení na předem stanovenou dobu za zvýhodněnou cenu. Členové stěžovatele platby mnohdy označovali přímo jako platby za internet, nikoliv jako členský příspěvek. Pokud došlo k předplacení, tak v případě dřívějšího ukončení členství (prodej nemovitosti ale i změna poskytovatele internetu) stěžovatel poměrnou částku vracel. Pokud člen příspěvek nezaplatil ve stanovené lhůtě, zaniklo mu (přerušilo se) poskytované internetové připojení. Uvedené potvrdil vyslechnutý svědek pan H.. Ten vypověděl, že v případě neuhrazení platby mu bylo připojení zrušeno a obnoveno bylo opět až po zaplacení členského příspěvku. Svědkyně paní C. vypověděla, že jí po oznámení záměru ze spolku vystoupit stěžovatel nabízel výhodnější podmínky, aby členství neukončovala. Mezi členským příspěvkem a poskytovaným internetovým připojením tedy byla jasná souvislost a nejednalo se o žádný nenárokový benefit. Stěžovatel rovněž jako formálně neziskový subjekt soustavně dosahoval zisku. Zisková vedlejší hospodářská činnost není u spolku vyloučena, avšak v případě stěžovatele se jednalo o jedinou jím vykonávanou činnost, resp. jednoznačně se jednalo o drtivě převažující činnost. Jiné spolkové aktivity totiž stěžovatel konkrétněji nepopsal a zejména dostatečně neprokázal (např. tvrzený výzkum či testování aplikací). Kumulace zisku z jediné (drtivě převažující) činnosti za účelem budoucích investic do technické infrastruktury není odlišující faktor od komerčních subjektů, neboť ti také zisk mnohdy využívají na investice a rozvoj.

[22] Nejvyšší správní soud také přitakává krajskému soudu v tom, že o charakteru činnosti stěžovatele vypovídá, že v letech 2012 až 2014 se nekonala žádná valná hromada. Valná hromada je přitom nejvyšším orgánem spolku, který zásadním způsobem ovlivňuje

pokračování

směřování, fungování i volbu členů statutárních a kontrolních orgánů. Dne 26. ledna 2017 se konala náhradní valná hromada, avšak z počtu 3 783 členů se jí účastnilo pouze 43 členů, což dle informací uvedených v zápise představovalo 1,14 % členské základny. Uvedené dokládá nezájem členské základny o spolkovou činnost stěžovatele a zároveň koresponduje s motivací většiny členů, kteří se členy stali pouze kvůli internetovému připojení. Podrobný zápis z této valné hromady rovněž dokládá, že někteří z přítomných členů si byli vědomi, že činnost stěžovatele po faktické stránce neodpovídá jeho právní formě, a diskutovali nad možností změny právní formy.

[23] K povaze členských příspěvků Nejvyšší správní soud tedy ve shodě s krajským soudem uvádí, že provedené dokazování úhradu těchto příspěvků v příčinné souvislosti spojilo s poskytováním internetu. Jinak řečeno, pokud členové stěžovatele platili, byl jim poskytován internet, pokud platit přestali, stěžovatel poskytovanou službu zastavil. Spojení příspěvků a poskytovaného internetu dokládá i to, že v případě prodeje nemovitosti či změny poskytovatele internetu stěžovatel vracel předplacené částky. Je tak zřejmé, že platby se týkaly právě poskytování internetu a nebyly vztaženy ke členství, neboť změna poskytovatele internetu by jinak neměla mít přímou spojitost s ochotou být členem, pokud by zacílení spolku bylo jiné než poskytování internetu. Na uvedeném nic nemění ani argument stěžovatele, že členové internetové připojení mohli využívat, avšak neměli povinnost tak činit. Obdobně lze totiž nahlížet i na komerční poskytování internetu. Zákazník si u komerčního poskytovatele platí internetové připojení, které může podle své libosti využívat, avšak nejedná se o jeho povinnost.

[24] Členy stěžovatele tak bylo možné rozdělit dle provedeného dokazování na dvě skupiny. Větší skupina představovala pasivní členy, tedy pouhé konzumenty poskytované služby internetového připojení, kteří neměli žádný zájem podílet se na spolkové činnosti. Druhá menší skupina byla aktivní v tom smyslu, že se starala o technické provozování, fungování a údržbu počítačové sítě. Tímto se stěžovatel fakticky nelišil od komerčních poskytovatelů internetu, kteří také mají své zaměstnance a zákazníky. Bylo sice možné nalézt určité rozdíly dané spolkovou strukturou stěžovatele, avšak tyto dílčí odlišnosti nemohly popřít faktický komerční charakter stěžovatelem poskytovaných služeb. K těmto dílčím rozdílům Nejvyšší správní soud uvádí, že transparentní účet představoval pouze způsob vedení účtu, neměl vliv na podstatu poskytovaných služeb. Omezení služeb pouze na členy nepředstavovalo rozdíl oproti komerčním subjektům. Stěžovatel nikomu nebránil v získání členství, takže tento postup bylo možné přirovnat k podpisu smlouvy zákazníka s komerčním poskytovatelem. Ten také neposkytuje služby komukoliv, nýbrž pouze tomu, kdo s ním sjedná příslušnou smlouvu. Absence spotřebitelských práv a možnosti vymáhání protiplnění byla důsledkem zakrývání skutečné podstaty činnosti stěžovatele, který nemohl své členy považovat za spotřebitele, jelikož by tím sám popřel svou právní konstrukci neziskového spolku. Nadto se stěžovatel prezentoval jako poskytovatel internetu, takže pokud by za obdržené platby internetové připojení neposkytoval, nebylo vyloučeno, že by v případě soudního sporu bylo na jeho členy materiálně nahlíženo jako na spotřebitele vzhledem ke komerčnímu charakteru činnosti stěžovatele. Z hlediska dosahování zisku si sám stěžovatel dokonce protičil. Zprvu uváděl, že zisku vůbec nedosahoval, posléze namítal, že jej sice dosahoval, avšak nebylo to jeho cílem, a nakonec tvrdil, že jej cíleně dosahoval, avšak pouze za účelem získání prostředků pro technický rozvoj počítačové sítě.

[25] Nejvyšší správní soud proto na základě uvedeného ve shodě s krajským soudem konstatuje, že finanční orgány dostatečně prokázaly, že stěžovatel poskytoval internetové připojení za úplatu, což zakrýval spolkovou strukturou. Nejvyšší správní soud má za prokázaný i úmysl, že takto chtěl stěžovatel a jeho členové postupovat. Většina vyslechnutých členů stěžovatele potvrdila, že jejich záměrem nebyla účast ve spolku, nýbrž získání internetového připojení za úplatu. Úmysl takto postupovat byl dán i na straně stěžovatele, jak plyne z jeho interních dokumentů i faktického fungování. Stěžovatel totiž zjevně zamýšlel internetové připojení poskytovat za úplatu, jinak by nenabízel možnost předplacení či slev, nepřesvědčoval by odcházející členy výhodnějšími nabídkami ani by neodpíral internetové připojení v případě neplacení stanovených plateb. Poskytované služby se proto nelišily od komerčních služeb internetového připojení a nebyl dán důvod, aby byly osvobozeny od daně pouze proto, že stěžovatel má právní formu spolku. Tento závěr zároveň nepopírá právo členů stěžovatele sdružovat se zaručené v čl. 20 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Finanční orgány pouze konkrétní služby posoudily dle jejich skutečného obsahu a tomu pak odpovídalo jejich zdanění.

[26] Nejvyšší správní soud k tomuto dále dodává, že ačkoliv stěžovatel vykonával po faktické (technické) stránce tutéž činnost jako komerční poskytovatelé, bylo jeho daňové zatížení znatelně nižší, neboť až do zásahu finančních orgánů nebyl plátcem DPH a členské příspěvky, byť se materiálně jednalo o platby za internetové připojení, nepodléhaly dani z příjmů. Nejvyšší správní soud opakovaně uvedl, že je legitimní, pokud daňové subjekty vyvíjejí snahu o optimalizaci vlastní daňové povinnosti. Daňová optimalizace musí být nicméně v mezích zákona a v souladu s jeho smyslem, může tak vést k zákonem aprobovanému snížení daně, nikoli k její eliminaci (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. února 2015 č. j. 9 Afs 204/2014-31, ze dne 11. června 2013 č. j. 8 Afs 31/2012-53 či usnesení rozšířeného senátu ze dne 12. února 2008 č. j. 1 Afs 123/2006-59, č. 1543/2008 Sb. NSS). Za daňovou optimalizaci nicméně nelze považovat, pokud stěžovatel poskytování internetu na komerční bázi za úplatu zakrýval spolkovou činností, neboť takový postup již jde proti smyslu právní úpravy. Zároveň uvedený postup stěžovatele neodůvodněně zvýhodňoval oproti komerčním poskytovatelům, přestože se jejich činnosti fakticky nelišily. Stěžovateli nelze upírat, aby při zvolené právní formě nadále internetové připojení poskytoval, pokud tak však hodlá činit za přímou úplatu (být formálně nazývanou členské příspěvky), musí svou činnost zdaňovat stejným způsobem jako komerční poskytovatelé stejné služby. Rozdílná výše daňového zatížení materiálně stejné činnosti by totiž vedla k popření zásady rovnosti dle § 6 odst. 1 daňového řádu.

[27] Na uvedených závěrech nemůže nic změnit ani to, zda stěžovatel měl obdobně postupovat již od svého vzniku v roce 2004. V obecné rovině sice může být důvodem vzniku subjektivního přesvědčení, že transakce, které daňový subjekt provedl, jsou daňově bezproblémové (či od daně osvobozené), to, že nejsou správcem daně výslovně zpochybněny. Míra takto vzniklého přesvědčení a z toho plynoucího očekávání ohledně jiných obdobných situací do budoucna je však velmi nízká. Daňový subjekt se na základě toho, že v minulosti správce daně něco nerozporoval, může spolehnout jen na to, že pokud bude obdobná transakce v budoucnu zpochybněna, musí pro takový krok správce daně mít racionální důvody, které vysvětlí. Způsobitým vysvětlením však může být (vedle typicky toho, že rozhodné skutečnosti správce daně zjistil až později než v době

pokračování

nezpochybnění těch transakcí, o něž daňový subjekt svá očekávání opírá) i to, že v daňové praxi, která tak či onak hodnotí obrovské množství simultánně probíhajících transakcí, v řadě případů nutně velmi povrchně, je zcela běžné, že řada těch, které by při bližším zkoumání mohly být vyhodnoceny jako podezřelé, pozornosti správců daně unikne (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. října 2021 č. j. 2 Afs 286/2020-39). Z uvedeného plyne, že nelze vyloučit, že činnost stěžovatele již v roce 2004 byla daňově problematická, avšak dříve se nezkoumala. I kdyby však problematická nebyla a stěžovatel na počátku svého fungování vykonával převážně spolkovou činnost, tato skutečnost není rozhodující, neboť v posuzované věci se neřešila jeho historie či okolnosti vzniku. Finanční orgány zkoumaly výhradně prověřovaná zdaňovací období a časový úsek pro účely registrace k DPH, a to na podkladě provedených důkazů, ze kterých výkon spolkové činnosti neplynul, naopak bylo zjištěno pouze poskytování služeb internetového připojení za úplatu. Lze jistě vést i úvahy o změně charakteru a rozsahu poskytování internetu (který je nyní již brán jako standard) či o možné proměně činnosti stěžovatele (významné rozšíření počtu členů a stěžovatelem odkazovaná komercializace fungování), avšak takovéto úvahy jsou do značné míry nadbytečné, neboť rozhodující je materiální posouzení činnosti stěžovatele ve zkoumaných zdaňovacích obdobích na podkladě provedeného dokazování.

[28] Stěžovatel rovněž rozporoval i průběh dokazování, a sice neprovedené výsledky zakládajících členů a nedostatečný počet vyslechnutých osob v poměru k počtu členů. Ve vztahu k zakládajícím členům Nejvyšší správní soud opakuje, že podstatná nebyla historická činnost stěžovatele, nýbrž jeho faktické fungování v prověřovaných zdaňovacích obdobích. Z tohoto důvodu nebylo zapotřebí vyslyšet zakládající členy, neboť by jimi sdělené skutečnosti neměly vliv na posouzení věci. Zároveň finanční orgány informace o vzniku stěžovatele měly, poskytl je Ing. Vojáček, tehdejší předseda stěžovatele. Stěžovatel přitom takto zjištěné skutečnosti věcně nezpochybňoval. Výsledky požadoval provést pouze za účelem objasnění subjektivního pohledu zakládajících členů na vznik stěžovatele. Rozhodující nicméně není subjektivní náhled členů či jejich intence, nýbrž materiální charakter činnosti stěžovatele. Nejvyšší správní soud se proto ztotožnil s krajským soudem, že se jednalo o nadbytečné důkazy, které finanční orgány nemusely provádět.

[29] K počtu vyslechnutých svědků Nejvyšší správní soud uvádí, že „přiměřenost počtu vyslechnutých svědků vždy závisí na konkrétních okolnostech posuzované věci. Zpravidla však bude platit úměra mezi počtem všech v úvahu připadajících svědků a vhodností výsledku jejich procentuálně přiměřeného vzorku. V případě menšího počtu svědků bude obvykle vhodné vyslechnout jejich procentuálně větší vzorek, v případě mimořádně vysokého počtu v úvahu připadajících svědků často postačí výsledek procentuálně menšího počtu. Paušalizovat však lze jen velmi obtížně“ (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. listopadu 2013 č. j. 8 Afs 38/2012-81). Je zřejmé, že každý případ je odlišný a nelze stanovit univerzální poměr či počet svědků, které je třeba vyslechnout. Vždy je třeba přihlížet ke konkrétním okolnostem případu i k tomu, zda jsou stran skutkového stavu nejasnosti či panují rozpory. Pokud mezi výpověďmi nebudou výraznější rozpory, bude zpravidla postačovat menší počet výsledků. V případě významnějších rozporů bude třeba vyslechnout větší počet osob, aby se rozpory odstranily a byl náležitě zjištěn skutkový stav. V nynějším případě byl v poměru k počtu členů vyslechnut spíše nižší počet svědků. Svědci nicméně vypovídali jednotně bez rozporů a poskytli spolu s dalšími důkazy

ucelený pohled na činnost stěžovatele. Nejvyšší správní soud proto ve shodě s krajským soudem považuje počet výslechnů za dostatečný, neboť byl spolehlivě zjištěn skutkový stav a byla objasněna podstata fungování stěžovatele. Zároveň je třeba podotknout, že stěžovatel se omezil na zpochybnění počtu vyslechnutých svědků v poměru k počtu svých členů, nikoliv na zpochybnění skutkových zjištění z výslechnů plynoucích. Pokud měl za to, že by jiní členové stěžovatele poskytli na jeho fungování odlišný náhled, mohl navrhnout konkrétní osoby k výslechu a sdělit, co odlišného by měli doložit. Stěžovatel se však omezil na paušální argumentaci počtem, aniž by zpochybňoval skutková zjištění plynoucí z provedených výslechnů.

[30] Na uvedeném nic nemění ani stěžovatelem odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. března 2021 č. j. 6 Afs 222/2019-39. V tomto rozsudku se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou nečinnosti žalovaného v souvislosti s množstvím prováděných výslechnů. Věc byla vrácena krajskému soudu, aby se při zhodnocení nečinnosti žalovaného zabýval tím, zda s ohledem na obsah doposud provedených výslechnů je třeba pokračovat v dokazování. Nejvyšší správní soud nečinil žádné kategorické závěry o tom, jaký počet výslechnů je dostačující. Byla zdůrazněna potřeba hodnotit obsah výslechnů a konkrétní okolnosti případu, což je v souladu se závěry, ze kterých Nejvyšší správní soud vycházel v nynější věci.

[31] K rozhodnutí ČTÚ Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud při jeho provádění jako důkazu nepochybil. Toto rozhodnutí stěžovatel poprvé předložil v žalobě pouze ve vztahu k napadenému rozhodnutí o registraci k DPH. V části týkající se doměřené daně z příjmů bylo rozhodnutí ČTÚ součástí spisového materiálu postoupeného žalovaným. Krajský soud rozlišoval, v jakém okamžiku rozhodnutí stěžovatel předložil ve vztahu k jednotlivým řízením. Rozhodnutí po obsahové stránce plně vyhodnotil u daně z příjmů, přičemž jakožto součást spisového materiálu je nebylo třeba provádět jako důkaz (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. prosince 2022 č. j. 2 Afs 23/2022-41 nebo ze dne 29. ledna 2009 č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS). V části týkající se registrace k DPH krajský soud rozhodnutí považoval za opožděný důkaz. Zároveň se však stručně zabýval i jeho obsahem s přihlédnutím k tomu, že jej obsahově přezkoumal v té části řízení, jejímž předmětem byla daň z příjmů. Jelikož vyhodnocení bylo totožné a týkalo se totožné sporné otázky, krajský soud nepochybil, pokud tímto způsobem postupoval.

[32] K obsahu rozhodnutí Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem uvádí, že ČTÚ dospěl k závěru, že nebylo dostatečně prokázáno, že stěžovatel spáchal přestupek v oblasti elektronických komunikací. Finanční orgány proto dle § 99 odst. 2 daňového řádu byly vázány závěrem, že se stěžovatel nedopustil přestupku, což však nevyklučovalo, že faktický charakter činnosti stěžovatele mohl být pro daňové účely zastřeným jednáním. Na posouzení činnosti stěžovatele tak v tomto ohledu nedopadalo žádné rozhodnutí jiného správního orgánu či soudu (vyjma neprokázání přestupku), proto tuto otázku mohly finanční orgány dle § 99 odst. 1 daňového řádu posoudit samostatně dle provedeného dokazování. Nejvyšší správní soud zároveň dodává, že i ČTÚ v odkazovaném rozhodnutí dospěl k závěru, že stěžovatel vykazoval znaky podnikání, byť přestupek na úseku elektronických komunikací se neprokázal, i proto toto rozhodnutí není v rozporu se závěry finančních orgánů.

pokračování

[33] Nakonec se Nejvyšší správní soud zabýval rozporovaným dodaněním členských příspěvků. Stěžovatel finančním orgánům vytýkal, že nevzaly při stanovení daně z příjmů v úvahu DPH plynoucí z registrace stěžovatele k této dani. Nejvyšší správní soud tomuto argumentu ve shodě s krajským soudem nepřisvědčil. Do základu daně z příjmů lze zahrnout jen úplatu za zdanitelné plnění bez DPH. Zda konkrétní částka v sobě zahrnuje i DPH je třeba posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti případu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. července 2019 č. j. 6 Afs 352/2018-51). Stěžovatel plnění účtoval bez DPH. O úmyslu účtovat bez DPH svědčí ostatně i snaha stěžovatele zvrátit registraci k této dani. Samotná registrace k DPH pak znamená, že stěžovatel byl povinen začít DPH přiznávat a odvádět, nikoliv to, že součástí všech částek účtovaných za zdanitelná plnění již byla automaticky v důsledku rozhodnutí správce daně i DPH. V tomto ohledu tak stěžovateli nesvědčí odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. ledna 2018 č. j. 7 Afs 4/2017-31, neboť v daném případě byla DPH jednoznačně určena z konkrétní částky, avšak správce daně při posouzení daně z příjmů tuto skutečnost nezohlednil. V nynějším případě stěžovatel do hodnot členských příspěvků DPH nezahrnoval ani zahrnout nechtěl, proto správce daně nepochybil, když vycházel z částek uvedených v hlavních účetních knihách, které stěžovatel předložil.

IV. Závěr a náklady řízení

[34] Nejvyšší správní soud tak neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[35] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že žalobce (stěžovatel) neměl ve věci úspěch a žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho obvyklé úřední činnosti nevznikly, Nejvyšší správní soud rozhodl tak, že žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti a žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 4. dubna 2023

JUDr. Tomáš Langášek, LL.M.
předseda senátu