



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **Kuřata Siman s. r. o.**, IČO: 023 57 615, se sídlem Husinecká 903/10, Praha 3, zast. Ing. Tomáš Golán, daňová kancelář s.r.o., se sídlem Jiráskova 1284, Vsetín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 4. 2023, č. j. 11266/23/5300-21442-711458, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 5. 2024, č. j. 9 Af 11/2023-63,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti 4.114 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce Ing. Tomáš Golán, daňová kancelář s.r.o.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 8. 1. 2020. Jednalo se o platební výměry na daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) za zdaňovací období:

- leden 2018, č.j. 14245/20/2003-52524-105502, kterým byla žalobci vyměřena daň ve výši 2.178.530 Kč,
- únor 2018, č.j. 30602/20/2003-52524-105502, kterým byla žalobci vyměřena daň ve výši 2.172.978 Kč.

[2] Městský soud v Praze nadepsaným rozsudkem zrušil uvedené rozhodnutí

žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Poukázal na závěry, k nimž dospěl v předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 20. 5. 2021, č. j. 18 Af 12/2021–46, jímž zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 5. 2021, č. j. 18707/2021/05300-21442-712715. V něm uzavřel, že z dokazování v daňovém řízení vyplynuly zřejmé indicie, že faktickým dodavatelem zdanitelného plnění byla jiná než žalobcem deklarovaná osoba, a bude proto případně třeba provést další dokazování za účelem zjištění, zda fakticky dodavatel nebyl plátcem DPH.

[3] Městský soud se zabýval žalobcem tvrzeným porušením § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť jej žalovaný v obnoveném odvolacím řízení pouze jedním Seznámením se zjištěnými skutečnostmi a výzvou k vyjádření se v rámci odvolacího řízení dle § 115 odst. 2 daňového řádu ze dne 29. 7. 2022, č. j. 28225/22/5300-21442-711458 (dále též „Seznámení s výzvou“), seznámil se zjištěnými skutečnostmi a vyzval jej k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. Žalobce se k závěrům žalovaného uvedeným v tomto seznámení vyjádřil a navrhl provedení dalších důkazů, žalovaný však po více než půl roce vydal žalobou napadené rozhodnutí, kterým jeho odvolání zamítl a platební výměry potvrdil. Žalovaný provedl dokazování, které však doposud obsahem nalézacího řízení nebylo, a po stránce skutkové naprosto přешel a nevypořádal argumentaci žalobce v jeho vyjádření k Seznámení s výzvou.

[4] Městský soud nepřisvědčil stanovisku žalovaného, že se jedná o žalobní námitku zmatečnou a jen stěží srozumitelnou. Ze znění žalobního bodu i z přednesu zástupce žalobce při jednání je totiž zřejmé, jaké vady v postupu žalovaného spatřuje a že se domáhá právě opětovného seznámení s důvody, pro které žalovaný na argumentaci žalobce a důkazní návrhy nepřistoupil. Uvedené platí tím spíše, že žalobce v žalobě výslovně poukazoval na závěry rozsudku rozšířeného senátu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017–52, č. 4053/2020 Sb. NSS (dále též „rozsudek RS“), který se zabýval výkladem § 115 odst. 2 daňového řádu.

[5] Při aplikaci závěrů rozsudku RS je zřejmé, že pokud žalovaný jako odvolací orgán prováděl dokazování, měl žalobci umožnit se k tomu vyjádřit a na provedené důkazy a jejich hodnocení včas procesně reagovat. Žalobce je zatížen důkazním břemenem, a měl by se tedy dozvědět, zda je v souvislosti s nově provedeným dokazováním unesl. V opačném případě se o důvodech svého neúspěchu žalobce poprvé dozvěděl až z žalobou napadeného rozhodnutí. Neseznámí-li odvolací orgán odvolatele s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil dle § 115 odst. 2 daňového řádu, zatíží své rozhodování nepředvídatelností a daňový subjekt připraví o možnost procesní obrany.

[6] Žalobce ve vyjádření se k Seznámení s výzvou uplatnil návrhy důkazů a označil důvody, pro které tyto důkazy považuje za nosné pro unesení svého důkazního břemene k argumentaci ohledně deklarovaného dodavatele NEVADA GROUP a.s., v likvidaci (dále též „NEVADA“), ale i ve vztahu k alternativnímu dodavateli, kdy k tomu zároveň poukazoval na rozsudek SDEU ze dne 9. 12. 2021 ve věci C-154/20, *Kemwater Pro Chemie* (dále též „rozsudek SDEU Kemwater“). Proto měl žalovaný v souladu s rozsudkem RS a jeho výkladem k § 115 odst. 2 daňového řádu navržené důkazy posoudit a zhodnotit jejich

pokračování

význam. Žalobce je totiž po zrušujícím rozsudku považoval za podstatné pro unesení svého důkazního břemene. Žalovaný rovněž měl žalobce s hodnocením jeho argumentace a jím navržených důkazů seznámit a vysvětlit důvody, pro které stanovisko žalobce neakceptoval a navržené důkazy v plné šíři neprovedl. Současně se měl žalovaný vypořádat s poukazem žalobce na závěry rozsudku SDEU Kemwater a jeho tvrzením, že pouze správce daně má ve své dispozici údaje potřebné k ověření, že byl dodavatel předmětného plnění v postavení plátce DPH. Městský soud nepřisvědčil stanovisku žalovaného v jeho vyjádření k žalobě, že své procesní povinnosti dle § 115 odst. 2 daňového řádu dostal vydáním Seznámení s výzvou.

[7] Městský soud tedy konstatoval procesní vadu spočívající v porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný sice formálně umožnil žalobci reagovat na Seznámení s výzvou v odvolacím řízení, na jeho následné vyjádření a návrhy důkazů však již nijak nereagoval a bez dalšího vydal žalobou napadené rozhodnutí. Za tohoto stavu městský soud shledal předčasným vyjadřovat se k věci samé a zabývat se potřebností navrženého předložení předběžné otázky SDEU, neboť tomu musí předcházet postup žalovaného, který ve světle závěrů rozsudku SDEU Kemwater žalobci vysvětlí rozdílné posouzení stejného skutkového stavu, vezme v úvahu i jeho návrhy na provedení dokazování směrem, který mu není jako daňovému subjektu přístupný, a uvede, z jakých důvodů nepřijal žalobcovu argumentaci ve vyjádření a proč nevyhověl jeho důkazním návrhům.

II. Obsah kasační stížnosti a další podání účastníků řízení

[8] Proti tomuto rozsudku městského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) **kasační stížnost**. Uvedl, že žalobce Seznámením s výzvou seznámil se svým náhledem na skutkový stav, tedy s tím, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění od jím deklarovaného dodavatele a ze spisu nevyplývá skutečný dodavatel, který byl s jistotou plátce DPH. Současně byl žalobce vyzván k prokázání, že mu předmětná plnění byla případně dodána jiným plátcem DPH. Žalobce na Seznámení s výzvou reagoval sdělením ze dne 15. 9. 2022, v němž setrval na svém závěru, že mu deklarované plnění bylo poskytnuto plátcem DPH, a navrhl doplnit dokazování.

[9] Stěžovatel z důvodu absence vypovídací schopnosti žalobcem navržené důkazy neprovedl a vydal rozhodnutí o odvolání, přičemž s ohledem na to, že před jeho vydáním již neprováděl další dokazování, žalobce již znovu nevyzýval podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Stěžovatel se neztotožňuje se závěrem městského soudu, že tento postup byl nesprávný. Navíc má za to, že napadený rozsudek neobsahuje dostatečné odůvodnění toho, v čem konkrétně tvrzené porušení daňového řádu spočívá. Nevyplývá z něj totiž jednoznačný závěr, v čem konkrétně soud spatřuje pochybení stěžovatele při dokazování. Městský soud se patrně domnívá, že stěžovatel ve věci provedl dokazování, s jehož závěry žalobce neseznámil. Není však zřejmé, které konkrétní důkazy byly dle soudu provedeny a se kterými konkrétními skutečnostmi měl tedy být žalobce seznámen. Soud se ztotožnil s žalobní námitkou, aniž by uvedl, v čem konkrétně bylo ve vztahu k nutnosti provést seznámení stěžovatelem pochybeno. Obecně sděluje, že došlo ze strany stěžovatele k pochybení, jednotlivými důkazními návrhy a nutností seznámení s jejich hodnocením se

však již nezabýval. Kasační stížností napadený rozsudek proto není přezkoumatelný, neboť ani z žalobní námitky týkající se procesního pochybení neprovedením seznámení není zřejmé, s hodnocením kterých důkazů měl stěžovatel žalobce seznámit.

[10] Uvedená žalobní námitka je značně zmatečná a nesrozumitelná. S opačným závěrem městského soudu se nelze ztotožnit, neboť žalobce v žalobě uvedl právní úpravu § 115 odst. 2 daňového řádu a následně citoval z rozsudku RS. Své výtky žalobce směřoval do nesprávného uchopení jeho důkazních návrhů, které učinil na základě Seznámení s výzvou. Samotné porušení § 115 odst. 2 daňového řádu žalobce namítl v podstatě jen v nadpisu dané kapitoly žaloby. Konkrétní pochybení stěžovatele tedy není seznatelné ani z odůvodnění napadeného rozsudku, ani z žaloby, na kterou soud v rozsudku odkazuje. Stěžovatel může uvedenou procesní vadu v pokračujícím řízení jen stěží napravit, když rozsudek městského soudu neobsahuje informaci, které důkazy stěžovatel dle soudu provedl a s hodnocením kterých důkazů opomenul žalobce seznámit.

[11] Stěžovatel měl podle městského soudu seznámením dle § 115 odst. 2 daňového řádu žalobci vysvětlit, proč důkazy v plné šíři neprovedl. Z toho vyplývá, že dokazování přinejmenším k některým důkazům skutečně nebylo stěžovatelem provedeno. Pokud však městský soud tvrdí, že stěžovatel pochybil, když neseznámil žalobce s provedeným dokazováním, a současně uvádí, že měl seznámit žalobce s důvody, proč dokazování nebylo provedeno, je rozsudek vnitřně rozporný a tím nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost. Důkazní návrhy žalobce nemohly vytvořit relevantní skutková zjištění a stěžovatel je vyhodnotil jako nedůvodné, neboť nemají relevanci k prokázání skutečného dodavatele či možného alternativního dodavatele v postavení plátce DPH. Jelikož k dokazování v rámci odvolacího řízení nedošlo, rozhodl městský soud nesprávně, když dospěl k závěru, že stěžovatel měl žalobce seznámit se zjištěnými skutečnostmi.

[12] Městský soud v napadeném rozsudku uvedl, že stěžovatel měl žalobce s hodnocením jeho argumentace a jím navržených důkazů seznámit a vysvětlit důvody, pro které na stanovisko žalobce nevesel a navržené důkazy v plné šíři neprovedl. To by bylo možné interpretovat i tak, že odvolací orgán má postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu povinnost seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi i v případě, že jím navržené důkazy neprovede. S tímto závěrem však stěžovatel zásadně nesouhlasí, neboť takový postup nevyplývá z právní úpravy. Navíc by mohl vést k vytvoření nežádoucího prostoru pro nekonečné důkazní návrhy daňového subjektu. Odvolatel by totiž mohl v reakci na každé seznámení opětovně navrhnout provedení důkazů. S důvody jejich neprovedení by následně musel odvolací orgán odvolatele vždy seznámit, a to i přesto, že by dané důkazní návrhy neměly žádnou relevanci ke zjišťovaným skutečnostem, stejně jako v tomto případě. Stěžovatel postupoval v souladu s rozsudkem RS.

[13] Stěžovatel setrval na svém závěru, že důkazy navržené v rámci odvolacího řízení neprováděl, byť došlo úředním záznamem ke vložení některých z žalobcem navrhovaných listin do spisu. Žádný z žalobcem navržených důkazů neměl dostatečnou vypovídací schopnost k prokázání skutečností, které byly rozhodné k prokázání nároku žalobce na odpočet daně. I pokud by tedy soud dospěl k závěru, že tyto důkazy byly stěžovatelem

pokračování

hodnoceny, a bylo tak provedeno dokazování, nejedná se o natolik podstatnou vadu rozhodnutí stěžovatele, aby je bylo možné označit za nezákonné. Rozhodnutí žalovaného totiž nemohlo být pro žalobce překvapivé. I kdyby stěžovatel skutečně porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, žalobci bylo na základě seznámení s výzvou zřejmé, jaký je náhled stěžovatele na věc, tj. že nemá za prokázané, že alternativní dodavatel musel nutně být plátcem DPH.

[14] Žalobce ve **vyjádření ke kasační stížnosti** konstatoval, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný, neboť z něj vyplývají konkrétní výtky vůči žalovanému, na které žalovaný reaguje. Neobstojí ani námitka vnitřní rozpornosti napadeného rozsudku, jelikož stěžovatel vytrhnul část úvahy městského soudu z kontextu a smíchal dva závěry dohromady. Stěžovatel pojem „provedení dokazování“ interpretuje jako „provedení důkazů“, což je dle žalobce výkladem silně izolovaným, restriktivním, nesprávným a odmítá jej rozsudek RS v bodu 71 a 72.

[15] Je nesporné, že si stěžovatel na návrh žalobce obstaral některé důkazní prostředky, které žalobce navrhnul v reakci na Seznámení s výzvou. Jak sám stěžovatel připouští v kasační stížnosti, úředním záznamem došlo ke vložení některých žalobcem k dokazování navrhovaných listin do spisu. Stěžovatel fakticky formálně skrytým způsobem dokazování vedl, neboť si obstaral na návrh žalobce konkrétní důkazy, s jejich obsahem se seznámil a hodnotil je. To, že je formálně odmítl provést, nemá vliv na skutečnost, že materiálně dokazování vedl. Procesní pochybení stěžovatele přitom dosahuje intenzity potřebné pro zrušení vydaného rozhodnutí, neboť možnost seznámit se s nově získanými důkazy a namítat jejich relevanci po stránce obsahu a dopadu na meritum věci představuje významný aspekt v procesu dokazování. Dopad procesního postupu stěžovatele do merita věci je významný i z pohledu rozsudku SDEU Kemwater. Žalobce tak souhlasí s posouzením věci městským soudem.

[16] Pro úplnost žalobce uvedl, že skutkový stav předestřený stěžovatelem neodpovídá nejen rozsudku SDEU Kemwater, ale ani systému DPH a principu neutrality této daně. Bylo totiž třeba nejprve zjistit postavení společnosti NEVADA v prověřovaných obchodních transakcích, neboť polská společnost JANAS zjevně deklarovala plnění ve prospěch prvodovozce v tuzemsku, tedy společnosti NEVADA. Sama společnost JANAS potvrdzovala, že se společností NEVADA obchodovala. K tomu přistupuje, že daňové povinnosti společnosti NEVADA byly správcem daně vyměřeny/doměřeny rovněž z obchodních transakcí mezi společností JANAS a žalobcem.

[17] Stěžovatel v **replíce** setrval na svých závěrech uvedených v kasační stížnosti. Není relevantní, zda si stěžovatel některé důkazy obstaral. Podstatné je, že nedošlo k jejich hodnocení po obsahové stránce, neboť tyto důkazy neměly dostatečnou vypovídající schopnost ve vztahu k okolnostem, které bylo nutné prokázat. Nelze se tak ztotožnit s názorem, že materiálně dokazování vedl. Z vložení listin do spisu nelze dovozovat hodnocení jejich obsahu, tedy provedení těchto důkazů. Zjištěné skutečnosti jednoznačně podporují závěr o tom, že žalobcem navržené důkazy neměly dostatečnou vypovídací schopnost ve vztahu k předmětu řízení. Žalobce jimi nadále směřoval k tomu, že

dodavatelem byla společnost NEVADA, avšak nenavrl provedení potřebných důkazů k prokázání tohoto tvrzení. Meritem sporu pak byla otázka, zda dodavatel předmětných plnění nutně měl postavení plátce DPH. To žalobcem navržené důkazy nebyly způsobilé prokázat, a proto stěžovatel nemusel vydat opětovné seznámení se zjištěnými skutečnostmi podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

III. Posouzení kasační stížnosti

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

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

[21] Z provedené rekapitulace vyplývá, že v posuzované věci se jedná především o to, zda žalovaný porušil § 115 odst. 2 daňového řádu tím, že provedl dokazování a neseznámil žalobce s jeho výsledky.

[22] Nejvyšší správní soud se ovšem nejprve zabýval argumentací stěžovatele, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný. Podle stěžovatele totiž neobsahuje dostatečné odůvodnění toho, v čem konkrétně tvrzené porušení uvedeného ustanovení daňového řádu spočívá, jelikož z něj nevyplývá jednoznačný závěr, v čem konkrétně soud spatřuje pochybení stěžovatele při dokazování. Tato námitka není důvodná, neboť městský soud zdůvodnil, v čem ze strany žalovaného spatřuje porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Učinil tak v bodu 52 napadeného rozsudku, kde konstatoval, že vzhledem k tomu, že žalobce ve vyjádření k Seznámení s výzvou uplatnil návrhy důkazů a nesouc důkazní břemeno, označil důvody, pro které tyto důkazy považuje za nosné, měl žalovaný v souladu s rozsudkem RS a jeho výkladem § 115 odst. 2 daňového řádu posoudit důkazy navržené žalobcem a zhodnotit jejich význam. Městský soud dále uvedl, že žalovaný měl žalobce s hodnocením jeho argumentace a jím navržených důkazů seznámit a vysvětlit důvody, pro které na stanovisko žalobce nevešel a navržené důkazy v plné šíři neprovedl. V bodu 54 pak městský soud shrnul, že porušení ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu spočívá v tom, že žalovaný sice formálně umožnil žalobci reagovat na Seznámení s výzvou v odvolacím řízení, na jeho následné vyjádření a návrhy důkazů však již nijak nereagoval a

pokračování

bez dalšího vydal žalobou napadené rozhodnutí. V rozsudku městského soudu tedy je pochybení stěžovatele dostatečně popsáno a vysvětleno.

[23] Ke konstatování stěžovatele, že městský soud se patrně domnívá, že stěžovatel ve věci provedl dokazování, s jehož závěry žalobce neseznámil, Nejvyšší správní soud uvádí, že tak tomu vskutku je, neboť městský soud v bodu 50 konstatoval, že žalovaný navržené důkazy v plné šíři neprovedl. Městský soud tedy vskutku shledal, že žalovaný určité dokazování provedl.

[24] Nejvyšší správní soud v této souvislosti konstatuje, že žalobce ve vyjádření ze dne 15. 9. 2022, kterým reagoval na Seznámení s výzvou, argumentoval mimo jiné tím, že společnost NEVADA je možné označit za alternativního dodavatele plnění, a pokud by žalovaný vycházel z názoru, že tato společnost nebyla vůbec do daného dodavatelsko-odběratelského vztahu zapojena, pak musí posoudit i vztah polského dodavatele JANAS s odběratelem v tuzemsku. Vyjádřil přesvědčení, že dodavatel daného plnění za jakékoliv situace byl a musel být plátcem. Navrhl doplnit dokazování o kontrolní hlášení, daňová přiznání, platební či dodatečné platební výměry, rozhodnutí o nespolehlivém plátcí - společnosti NEVADA. Cílem těchto důkazních prostředků mělo být ověření, že daň na výstupu byla těmito společnostmi přiznána a správce daně ji v souladu s podaným přiznáním ponechal beze změny, čímž deklaroval dodání zdanitelného plnění ve prospěch žalobce. V takovém případě by byl prokázán konkrétní dodavatel v postavení plátce DPH. Dále uvedl, že řízení je třeba doplnit o informaci týkající se daňových povinností společnosti JANAS ve vztahu k předmětným plněním, tedy zda byly daňové povinnosti vykázané touto společností polskými daňovými orgány akceptovány.

[25] Stěžovatel poté do spisu založil rozhodnutí o nespolehlivém plátcí ze dne 27. 9. 2018, č. j. 7497849/18/2002-52521-108684, podle kterého je společnost NEVADA nespolehlivým plátcem, a rozhodnutí o zrušení registrace plátce daně z přidané hodnoty ze dne 19. 7. 2019, č. j. 6277309/19/2002-00510-110449, jímž byla této společnosti ke dni právní moci tohoto rozhodnutí zrušena registrace k DPH. Dále do spisu založil e-mailovou korespondenci se správcem daně ze dne 7. 3. 2023, kterou ověřil, že za zdaňovací období leden 2018 a únor 2018 nebyl zahájen postup k odstranění pochybností ani daňová kontrola u společnosti NEVADA. O tomto doplnění spisového materiálu stěžovatel pořídil úřední záznam ze dne 7. 3. 2023, č. j. 8764/23/5300-21442-711458, v němž uvedl, že doplnění spisového materiálu bylo provedeno z důvodu reakce žalobce na seznámení se zjištěnými skutečnostmi v daném řízení.

[26] Následně stěžovatel vydal napadené rozhodnutí, v jehož bodu 38 konstatoval, že v řízení není třeba přistupovat k doplnění dokazování o kontrolní hlášení, daňová přiznání, platební výměry (či dodatečné platební výměry) a rozhodnutí, kterým byl udělen status nespolehlivého plátce a nespolehlivé osoby deklarovanému dodavateli (společnosti NEVADA), neboť kontrolní hlášení byla touto společností podána opožděně a reálně tato kontrolní hlášení pomohl zpracovat žalobce, přičemž stěžovatel má pochybnosti o pravdivosti údajů v nich uvedených. Dále v bodu 39 k návrhům žalobce stran doplnění dokazování o platební výměry (či dodatečné platební výměry) deklarovaného dodavatele

uvedl, že ve spolupráci se správcem daně prověřil, že u společnosti NEVADA nebyla v minulosti provedena daňová kontrola, či postup k odstranění pochybností na DPH za zdaňovací období leden 2018 a únor 2018. Daňové povinnosti u tohoto subjektu tedy byly stanoveny na základě tvrzení učiněných v jeho daňových přiznáních. Výsledná daňová povinnost společnosti NEVADA není v této věci relevantní, neboť plnění daňových povinností jiného daňového subjektu není předmětem řízení. V souvislosti s návrhem žalobce na doplnění dokazování o informaci ohledně označení korporace NEVADA za nespolehlivou osobu a ohledně zrušení registrace k DPH žalovaný ve spolupráci se správcem daně ověřil, že společnosti NEVADA byla ode dne 29. 8. 2019 zrušena registrace k DPH z důvodu závažných porušení povinností vztahujících se ke správě daní. Skutečnost, že se společnost NEVADA stala nespolehlivou osobou, byla zveřejněna dne 3. 9. 2019. Stěžovatel zhodnotil, že výše uvedené svědčí o ne příliš dobrém plnění daňových povinností korporací NEVADA. V bodu 40 se stěžovatel zabýval požadavkem žalobce na doplnění řízení o informaci týkající se daňových povinností společnosti JANAS ve vztahu k předmětným plněním.

[27] Z výše uvedeného tak vyplývá, že stěžovatel reagoval na návrh žalobce na provedení dokazování, do spisu založil nové listiny (důkazy), seznámil se s jejich obsahem, určitým způsobem je hodnotil a z takto zjištěných skutečností vycházel při posouzení věci. Provedl tudíž dokazování ve výše uvedeném rozsahu. Stěžovatel se proto mylí, když tvrdí, že již nebylo na místě vydávat seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu. Nejvyšší správní soud se v této souvislosti pozastavuje nad tím, že v bodu 38 svého rozhodnutí stěžovatel uvedl, že nebylo třeba přistupovat k doplnění dokazování ohledně společnosti NEVADA, avšak z obsahu spisu a bodu 39 rozhodnutí stěžovatele vyplývá, že přesně to stěžovatel učinil. Nelze proto stěžovateli přisvědčit, že před vydáním svého rozhodnutí již neprováděl další dokazování. Postup stěžovatele, který žalobce neseznámil s tímto dokazováním, je v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, a neobstojí proto jeho nesouhlas se závěrem městského soudu o nesprávnosti tohoto postupu.

[28] Stěžovateli lze přisvědčit potud, že z napadeného rozsudku není zřejmé, které konkrétní důkazy provedl, se kterými konkrétními skutečnostmi měl tedy být žalobce seznámen a že se městský soud nezabýval jednotlivými důkazními návrhy. Obecná formulace závěru, že stěžovatel navržené důkazy v plné šíři neprovedl a měl žalobce s hodnocením jeho argumentace a jím navržených důkazů seznámit a vysvětlit důvody, pro které na stanovisko žalobce nevešel, městským soudem nezakládá nedostatečnost odůvodnění, nezákonnost či nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Pokud stěžovatel postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 řádu tím, že provedl dokazování a s jeho výsledky žalobce neseznámil, již totiž nebylo potřebné, aby se městský soud podrobně zabýval tím, které důkazy stěžovatel provedl, které nikoli a jak je hodnotil. Závěr městského soudu o porušení § 115 odst. 2 daňového řádu stěžovatelem odpovídá obsahu správního spisu a rozhodnutí žalovaného a je zcela správný, stejně jako závěr, že stěžovatel měl žalobce seznámit se zjištěnými skutečnostmi.

[29] K námitce stěžovatele, že žalobní námitka na porušení § 115 odst. 2 daňového řádu je značně zmatečná a nesrozumitelná, Nejvyšší správní soud ověřil, že žalobce v žalobě

namítl porušení § 115 odst. 2 daňového řádu, přílehavě poukázal na závěry uvedené v rozsudku RS a uvedl, že v reakci na Seznámení s výzvou přdestřel svoji argumentaci a navrhl provedení důkazů. Dále uvedl, že ty byly hodnoceny žalovaným konkrétně v bodech 38 až 40 napadeného rozhodnutí, avšak předmětem dokazování v předchozím řízení nebyly, a žalobce se tak k nim nemohl nijak vyjádřit. Takto formulovanou námitku považuje Nejvyšší správní soud za dostatečně konkrétně vymezenou, neboť z ní vyplývá, že žalobce spatřuje porušení § 115 odst. 2 daňového řádu v tom, že se nemohl vyjádřit k důkazům provedeným stěžovatelem, přičemž zároveň poukázal na relevantní judikaturu. Nejednalo se tedy o námitku zmatečnou a nesrozumitelnou, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti. Ve shodě s městským soudem zdejší soud konstatuje, že z námítky žalobce je patrné, jaké vady v postupu stěžovatele žalobce spatřuje a že se domáhá právě opětovného seznámení s důvody, pro které žalovaný na argumetnaci žalobce a návrhy všech jeho důkazů nepřistoupil a z jakých důvodů. Neobstojí tudíž argument stěžovatele, že ani z žalobní námítky týkající se procesního pochybení neprovedení seznámení není zřejmé, s hodnocením kterých důkazů měl stěžovatel účastníka řízení seznámit. Jak již bylo uvedeno výše, žalobce v uvedené námitce poukázal na důkazy, které žalovaný provedl, zmínil je v odůvodnění svého rozhodnutí, avšak s jejich provedením žalobce neseznámil.

[30] Neobstojí tvrzení stěžovatele, že může uvedenou procesní vadu v pokračujícím řízení jen stěží napravit, když kasační stížností napadený rozsudek neobsahuje informaci, které důkazy stěžovatel dle soudu provedl a s hodnocením kterých konkrétních důkazů opomenul žalobce seznámit. To, jaké důkazy byly provedeny a jak byly hodnoceny, vyplývá z obsahu správního spisu a rozhodnutí žalovaného. V situaci, kdy stěžovatel pochybil tím, že neseznámil stěžovatele s výsledky provedeného dokazování, již nebylo nutné, aby městský soud zmiňoval, které konkrétní důkazy stěžovatel provedl. Stále platí, že stěžovatel tímto postupem pochybil. Ani v tomto ohledu tedy není kasační stížností napadený rozsudek zatížen nepřezkoumatelností. Závěry městského soudu, že stěžovatel měl prostřednictvím seznámení dle § 115 odst. 2 daňového řádu žalobci vysvětlit, proč důkazy v plné šíři neprovedl, a pochybil, když neseznámil žalobce s provedeným dokazováním, nejsou vnitřně rozporné a nezakládají nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost. Stěžovatel totiž některé důkazy provedl a některé nikoli, tudíž měl stěžovateli podle § 115 odst 2 daňového řádu umožnit vyjádřit se k provedenému dokazování a přitom zároveň sdělit žalobci, proč některé důkazy neprovedl.

[31] Stěžovatel k závěru městského soudu, že stěžovatel měl žalobce s hodnocením jeho argumentace a jím navržených důkazů seznámit a vysvětlit důvody, pro které stanovisko žalobce neakceptoval a navržené důkazy v plné šíři neprovedl, uvádí, že je možné jej interpretovat i tak, že odvolací orgán má postupem podle § 115 odst. 2 daňového řádu povinnost seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi i v případě, že jím navržené důkazy neprovede. Tato interpretace závěru městského soudu není správná, neboť městský soud vycházel z toho, že stěžovatel provedl pouze některé z žalobcem navržených důkazů. Nejednalo se tudíž o situaci, kdy žádné důkazy stěžovatelem prováděny nebyly. V posuzované situaci tak úvaha, proč stěžovatel některé žalobcem navržené důkazy neprovedl, souvisí s provedením důkazů jiných a představuje součást hodnocení důkazů, se kterým měl být stěžovatel seznámen podle § 115 odst. 2 daňového řádu. Městský soud

proto nepochybil, když konstatoval, že stěžovatel měl seznámit žalobce se svým hodnocením provedených důkazů a v této souvislosti uvést, proč jiné stěžovatelem navržené důkazy neprovedl.

[32] Stěžovateli je na místě přisvědčit, že z právní úpravy nevyplývá povinnost odvolacího orgánu seznamovat odvolatele se zjištěnými skutečnostmi v případě, kdy důkazy neprovádí. Zdejší soud ostatně již v bodu 70 rozsudku RS vyslovil, že „*neprovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, povinnost seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, z nichž tyto skutečnosti plynou, před vydáním rozhodnutí o odvolání nemá (§ 115 odst. 2 věta první daňového řádu a contrario). Postup podle tohoto ustanovení, tedy sdělení odvolacího orgánu daňovému subjektu, že nehodlá provádět žádné důkazy, ani vést jiné skutkové či právní úvahy, neboli že nezjistil žádné další skutečnosti, ani důkazy, které by je prokazovaly, před vlastním rozhodnutím (včetně umožnění, aby se k tomu daňový subjekt ve stanovené lhůtě vyjádřil), by byl čirým formalizmem.*“ V posuzované věci se však jednalo o případ, kdy stěžovatel dokazování prováděl. Přesvědčení stěžovatele, že žalobcem navržené důkazy nemohly vytvořit relevantní skutková zjištění, nic nemění na výše uvedeném závěru, že stěžovatel provedl dokazování a měl s jeho výsledky žalobce seznámit podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[33] Stěžovatel dále v kasační stížnosti vyjádřil obavu, že závěr městského soudu, že stěžovatel měl žalobce seznámit i s tím, proč jím navržené důkazy neprovedl, by mohl vést k vytvoření nežádoucího prostoru pro nekonečné důkazní návrhy daňového subjektu, jelikož odvolatel by mohl v reakci na každé seznámení opětovně navrhnout provedení důkazů a s důvody jejich neprovedení by následně musel odvolací orgán odvolatele vždy seznámit, a to i přesto, že by dané důkazní návrhy neměly žádnou relevanci ke zjišťovaným skutečnostem. Tato obava stěžovatele není opodstatněná, jak vyplývá z bodu 69 rozsudku RS, v němž se s ní vypořádal a konstatoval, že „*námítka, že by mohl být vytvořen nežádoucí prostor pro nekonečné důkazní návrhy daňového subjektu a procesní výzvy správce daně, a že by tak bylo vytvářeno „řízení v řízení“ a tímto postupem by daňový subjekt oddaloval rozhodnutí a fakticky předčasně suploval podání opravného prostředku, neobstojí. Je na správci daně, aby po doplnění dokazování své skutkové a právní úvahy shrnul, seznámil s nimi daňový subjekt a podle jeho reakce se rozhodl, zda bude v dokazování pokračovat (a pak samozřejmě postup stanovený v § 115 odst. 2 daňového řádu zopakoval) anebo uzavřel, že další důkazy provádět nebude (navržené důkazy nemohou „vytvořit“ relevantní skutková zjištění) a o podaném odvolání rozhodl. Oddělovat skutkové a právní úvahy z nich vyvozené dost dobře nelze. Prvotní je normativita, neboť ona definuje, co jak má být nebo nesmí být, a z toho plyne, co se skutkově má zjišťovat. Předpokladem pro správnou aplikaci práva je tedy správnost a úplnost skutkových zjištění. Na ně (na jejich relevanci) mohou mít jak odvolací orgán, tak daňový subjekt odlišné pohledy. A je na odvolacím orgánu, aby sám měl před vydáním svého rozhodnutí jasno, co je pro věc podstatné a jaké skutkové okolnosti jsou relevantní pro ty či ony právní závěry. Pokud odvolací orgán takto jasno má, nemělo by mu činit problém přesvědčivě a dostatečně sebevědomě svůj názor daňovému subjektu vysvětlit.*“

[34] Mylná je dále argumentace stěžovatele, že i kdyby provedl dokazování, nemůže být jeho rozhodnutí považováno z důvodu neseznámení se zjištěnými skutečnostmi za

nezákonné, jelikož Seznámením s výzvou seznámil žalobce se svým pohledem na věc, a rozhodnutí o odvolání proto nemohlo být pro žalobce jakkoliv překvapivé, neboť nemohl očekávat, že navržené důkazy, které nemají v dané věci žádnou relevanci, na tomto závěru cokoliv změni. Stěžovatel totiž Seznámením s výzvou uzavřel tím, že žalobce neprokázal přijetí zdanitelného plnění od deklarovaného dodavatele NEVADA a žalobce vyzval k prokázání, že mu předmětná plnění byla dodána jiným plátcem, popř. plátcí DPH. Stěžovatel tudíž v Seznámení s výzvou neformuloval definitivní závěr ohledně dodavatele předmětného zdanitelného plnění. Žalobce v reakci na toto Seznámení s výzvou vyjádřil přesvědčení o nespornosti toho, že dodavatel daného plnění byl a musel být plátcem a navrhl doplnění dokazování za účelem prokázání, že konkrétní dodavatel byl v postavení plátce DPH. Žalobce proto měl být seznámen s výsledky dokazování a s tím, jakým způsobem po vyjádření žalobce a dalším doplnění dokazování na tuto otázku stěžovatel nahlíží. Jestliže tak stěžovatel neučinil, je jeho rozhodnutí pro žalobce překvapivé.

[35] Nejvyšší správní soud k uvedené argumentaci stěžovatele dodává, že ji považuje za nelogickou, neboť jestliže žalobce navrhl provedení důkazů k prokázání svého právního názoru odlišného od stěžovatele, pak z toho vyplývá, že tyto důkazy považoval za relevantní a nikoli nemající relevanci změnit závěr odvolacího orgánu. Jak již přílehavě konstatoval městský soud, žalobce navržené důkazy považoval za podstatné pro unesení svého důkazního břemene. Stěžovatel se mylí, že jeho rozhodnutí nemohlo být pro žalobce překvapivé, i kdyby jej stěžovatel neseznámil se zjištěnými skutečnostmi podle § 115 odst. 2 daňového řádu, jelikož žalobci bylo na základě Seznámení s výzvou zřejmé, jaký je náhled stěžovatele na věc – že nemá za prokázané, že alternativní dodavatel musel nutně být plátcem. Jak již totiž bylo uvedeno výše, stěžovatel v Seznámení s výzvou žalobce vyzval k prokázání toho, že mu předmětná plnění byla dodána jiným plátcem, popř. plátcí DPH. Žalobce tudíž nemohl mít za to, že uvedený náhled stěžovatele je nezvratný, když ve vztahu k němu vyzval žalobce k prokázání relevantních skutečností.

[36] Přesvědčení stěžovatele, že žádný z žalobcem navržených důkazů neměl dostatečnou vypovídací schopnost k prokázání skutečností, které byly rozhodné k prokázání nároku žalobce na odpočet daně, nic nemění na tom, že žalobce měl být s provedeným dokazováním seznámen. Pokud byl stěžovatel přesvědčen o absenci jakékoli vypovídací schopnosti žalobcem navržených listin ve vztahu k předmětu řízení, neměl si je opatřovat a neměl je hodnotit. Závěr stěžovatele, že s ohledem na tuto povahu důkazů by provedené dokazování nepředstavovalo podstatnou vadu rozhodnutí stěžovatele, aby resp. by nemohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, není správný, neboť právo na seznámení s výsledky dokazování podle § 115 odst. 2 daňového řádu je zásadní pro správné vedení a výsledek daňového řízení. To vyplývá ze závěrů uvedených v bodech 61 až 68 rozsudku RS, z nichž Nejvyšší správní soud připojuje obsáhlejší citaci, vzhledem k tomu, že je pro posouzení této věci zcela relevantní.

[61] „Konkrétní povinnost odvolacího orgánu seznámit daňový subjekt s výsledkem dokazování (skutkovými zjištěními a právním posouzením důkazů) stanovená v § 115 odst. 2 daňového řádu je mimo jiné promítnutím a naplněním základních zásad daňového řízení. (...) [S]ouvisí se správným stanovením daně na základě skutečností, které vyšly v řízení najevo.

[62] Jak správně uvedl předkládající senát, může-li odvolací daňový orgán svým rozhodnutím takto rozhodnutí správce daně potvrzovat či měnit, musí postupovat s takovou obezřetností, aby daňový subjekt měl možnost se k této změně vyjádřit a případně na ni včas procesně reagovat. Riziko plynutí času a s ním spojených následků (prekluze práva doměřit daň) nese odvolací orgán, jehož povinností je zahájit daňové řízení včas a vést je efektivně, bez průtahů a při dodržení procesních práv daňového subjektu.

[63] Jinak řečeno, jestliže je daňový subjekt zatížen důkazním břemenem, měl by se dozvědět, zda je v souvislosti s nově provedeným dokazováním unesl. V opačném případě by se o důvodech svého neúspěchu v daňovém řízení mohl poprvé dozvědět až z rozhodnutí odvolacího daňového orgánu, kterým se celé daňové řízení končí (srov. přiměřeně též rozsudky ze dne 28. 11. 2018, č. j. 9 As 257/2017-46, či ze dne 14. 11. 2019, č. j. 8 As 244/2018-82, a tam trefně použité přirovnání k dětské hře »na slepou bábu«). To by v důsledku zbytečně přesouvalo jeho první možnost obrany proti závěru daňových orgánů až do řízení před správními soudy. Takový výklad je nutné odmítnout jako popírající nejen zásadu subsidiarity soudního přezkumu (srov. § 5 s. ř. s.), ale i zásadu dvojinstančnosti (aspoň u jedné instance musí daňový subjekt mít možnost se k závěrům správních orgánů vyjádřit) a zásadu procesní ekonomie.

[64] Efektivitu daňového řízení nelze poměřovat jen rychlostí procesního postupu, nýbrž zejména dosažením jeho cíle (vlastního celé správy daní), totiž správného stanovení daně. Předpokladem pro to, aby se toho dosáhlo, je mimo jiné onen strukturovaný dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem v průběhu celého řízení v obou stupních. Vytvoření prostoru pro takový dialog je odůvodněno i částečnou odlišností daňového procesu oproti jiným řízením a v základu stanovením hmotněprávních daňových povinností.

[65] Daňový subjekt má v zásadě povinnost tvrdit a prokazovat svá tvrzení, je „vybaven“ i výše zmíněnou povinností součinnosti se správcem daně. Povinnost tvrzení i povinnost důkazní se často v řízení „přelévá“ mezi ním a správcem daně. O to důležitější je získaná vědomost i o tom, jaké účinky přičítá správce daně či odvolací orgán jeho procesním úkonům směřujícím ke zjišťování skutkového stavu. Mezi daňovým subjektem a správcem daně nemusí panovat totiž shoda, jaké skutečnosti mají být prokazovány, jakými důkazními prostředky se tak má stát a zejména pak jak jsou provedené důkazy zhodnoceny, tedy zda, případně jaká skutková zjištění z nich vyplývají.

[66] Účastníci řízení (zde daňový subjekt) musejí mít zachovánu možnost argumentovat (vyjádřit se) ve vztahu ke všem otázkám, na jejichž řešení bude rozhodnutí spočívat. Mělo by jim být zřejmé, které otázky, skutkové nebo právní, jsou pro řešení věci relevantní; je třeba jim umožnit, aby se k nim mohli vyjádřit a aby mohli účinně uplatnit své argumenty (srov. nález Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18). Uvedené platí samozřejmě v situaci, kdy se odvolací orgán, ať už z vlastní iniciativy nebo k návrhu daňového subjektu učiněného v odvolání, rozhodne dokazování doplnit a teprve na základě nově provedených důkazů a jejich zhodnocení spolu s důkazy provedenými již v řízení před správcem daně posléze meritorně rozhodne.

[67] Neseznámí-li tedy odvolací orgán odvolatele s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil dle § 115 odst. 2 daňového řádu, zatíží své rozhodování nepředvídatelností a daňový subjekt připraví o možnost procesní obrany. Je v této souvislosti bez významu, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si obstaral sám, nebo byl již součástí spisu, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí prvostupňového správce daně, či zda jej předložil daňový subjekt coby odvolatel spolu s podaným odvoláním. Překvapivost (nečekanost) posléze vydaného rozhodnutí není odvozena od použití či nepoužití takového důkazu z hlediska jeho obsahu (ten odvolatel zpravidla zná), ale od jeho hodnocení odvolacím orgánem z výše uvedených hledisek závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti, jinak vyjádřeno, zda a jak odvolatel z pohledu odvolacího orgánu (ne)prokázal své tvrzení a zda (ne)mělo vliv na vytvářená skutková zjištění.

[68] Stejně tak je bez významu, zda hodnotící úvaha se týká otázek skutkových, či právních. Smyslem

pokračování

práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není pouze povědomí daňového subjektu o všech skutečnostech rozhodných pro posouzení věci. Podstatné je, aby daňový subjekt věděl, které důkazy hodlá odvolací orgán použít, a mohl tak v rámci vyjádření předejít vlastnímu hodnocení těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout jiné (srov. též rozsudek ze dne 15. 11. 2018, č. j. 9 Afs 15/2018-27). Musí se však vždy jednat o dokazování spadající pod § 115 odst. 1 daňového řádu (tedy do dosahu tohoto ustanovení).

[37] Nejvyšší správní soud uzavírá, že stěžovatel porušil § 115 odst. 2 daňového řádu. V důsledku tohoto závažného pochybení stěžovatele v odvolacím řízení není možné se zabývat meritem věci, jak již ostatně výstižně konstatoval městský soud. V dalším řízení tak bude na stěžovateli, aby své pochybení odstranil a podle § 115 odst. 2 daňového řádu žalobce seznámil s provedeným dokazováním a jeho výsledky, přičemž jak již konstatoval městský soud, stěžovatel vysvětlí své posouzení skutkového stavu, vezme v úvahu návrhy žalobce na provedení dokazování a uvede, z jakých důvodů nepřijal žalobcovu argumentaci a proč nevyhověl všem jeho důkazním návrhům. Žalobci tak umožní se k těmto úvahám vyjádřit a případně navrhnout další důkazy.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[38] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[39] O nákladech řízení pak Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Procesně úspěšný žalobce má právo na náhradu odměny právního zástupce, kterým je daňový poradce. Vzhledem k tomu, že žádný zvláštní právní předpis výši odměn daňových poradců za zastupování nestanoví, postupoval zdejší soud při určení výše odměny obdobně podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění účinném do 31. 12. 2024 (§ 35 odst. 2 poslední věta s. ř. s.). Výše odměny zástupce žalobce byla stanovena za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 21. 8. 2024), podle § 11 odst. 1 písm. d) a § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 advokátního tarifu ve výši 3.100 Kč. K tomu zástupci žalobce náleží náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 téže vyhlášky). Nejvyšší správní soud ověřil, že zástupce žalobce je plátcem DPH, proto součást nákladů tvoří rovněž tato daň ve výši 714 Kč, tj. 21 % z částky 3.400 Kč. Celkově tedy je stěžovatel povinen zaplatit žalobci na nákladech řízení o kasační stížnosti 4.114 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobce.

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

V Brně dne 29. ledna 2025

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu

