



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobkyně: **ECOPLAST, spol. s r.o.,**
se sídlem Hradec Králové, Kalendova 688/11,
zastoupené JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem AK
se sídlem Prostějov, Sádky 1605/2,

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Královéhradecký kraj,**
se sídlem Hradec Králové, Horova 17,

v řízení o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem, proti výzvě žalovaného ze dne 19. 3. 2015, čj. 247892/15/2701-60566-604367

takto:

- I. Uložení povinnosti žalobkyni vydat v rámci místního šetření účetnictví za účetní období roku 2012 (deník, knihy analytických účtů (položková hlavní kniha) a evidence pro daňové účely za zdaňovací období březen až prosinec 2012 podle výzvy čj. 247892/15/2701-60566-604367 ze dne 19. března 2015 bylo nezákonným zásahem proti žalobkyni.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 38.046,- Kč k rukám zástupce do 10 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalovaný vydal dne 19. 3. 2015 s odkazem na § 11 odst. 1 písm. d), § 80 a § 81 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, **výzvu na vydání účetnictví za účetní období roku 2012** vedené dle § 4 odst. 10 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v technické (elektronické) formě v souladu s § 33 odst. 2 písm. b) tohoto zákona a na **vydání evidence pro daňové účely za zdaňovací období březen až prosinec 2012** vedené dle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, žalobkyni výzvou sdělil, že jako správce daně bude v rámci vyhledávací činnosti dle § 78 daňového řádu provádět místní šetření na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2012 a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až prosinec 2012.

II. Shrnutí žalobní argumentace

2. Krajský soud rozhodl ve věci dne 8. 12. 2016 zamítnutím žaloby, ve svém rozhodnutí k žalobnímu návrhu uvedl, že žalobkyně podala dne 27. 12. 2015 žalobu ke krajskému soudu, uvedla, že proti citované výzvě podala dne 11. 5. 2015 stížnost podle § 261 daňového řádu, která byla žalovaným zamítnuta rozhodnutím ze dne 22. 5. 2015, čj. 1049207/15/2701-60566-608365. Proti tomuto způsobu vyřízení stížnosti pak žalobkyně podala dne 19. 8. 2015 podání k Odvolacímu finančnímu ředitelství se sídlem v Brně, odvolací orgán však shledal způsob vyřízení stížnosti za souladný se zákonem, a to podáním ze dne 19. 10. 2015, čj. 34655/15/5100-41451-711647. Žalobkyně byla však i nadále přesvědčena, že uvedenou výzvou došlo **k nezákonnému zásahu**, neboť se jednalo o obrovský rozsah informací o jejich podnikatelských aktivitách, jejich součástí jsou mj. i informace o cenách surovin pro výrobu produktů, o prodejních cenách výrobků žalobkyně, včetně informací o zisku na výrobcích. Z evidence pro daňové účely jsou pak seznatelní všichni dodavatelé a odběratelé žalobkyně. K tvrzení žalovaného, že provádí vyhledávací činnost podle ust. § 78 daňového řádu žalobkyně uvedla, že žalovaného požádala 24. 4. 2015, aby jí sdělil přesvědčivé odůvodnění svého požadavku a jeho rozsahu, neboť ten neodpovídá cílům vyhledávací činnosti dle § 78, tedy, nemůže sloužit k ověření úplnosti evidence či registrace daňových subjektů dle odst. 3 písm. a) cit. ustanovení, ani nemůže sloužit ke zjišťování údajů týkajících se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností, rozhodných pro správní zjištění, stanovení a placení daně ve smyslu odst. 3 písm. b) cit. ustanovení. Žalovaný neposkytl žalobkyni odůvodnění svého postupu, toliko poukazoval na svoji zákonnou kompetenci a v tomto smyslu žalobkyně odkázala na nálezy Ústavního soudu ČR ze dne 1. 6. 2005, kdy pod sp. zn. IV. ÚS 29/05 a dále dne 21. 4. 2009 pod sp. zn. II. ÚS 703/06 vyslovil soud názor, že orgán veřejné moci je oprávněn uplatnit vůči jednotlivci zákonem konstituovanou pravomoc nikoliv jakýmkoliv způsobem, ale pouze tak, aby při výkonu své pravomoci respektoval ochranu základních práv jednotlivce, v daném případě pak jeho autonomní sféru, jejíž součástí je jistě i autonomie informační. Odůvodnění žalovaného, že zákonem konstituovanou pravomoc má, tudíž ji hodlá i využít, není dostatečným odůvodněním uvedeného postupu, navíc s neobvykle velkým rozsahem a

s nezvyklou strukturou dat, která požadoval, a která umožňují potenciální obchodní zneužití. Požadavek žalovaného byl žalobkyní považován za nezákonný zásah do jejího Ústavou garantovaného práva na autonomní sféru.

3. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný podává nesprávně extenzivní výklad § 78 daňového řádu, který upravuje tzv. vyhledávací činnost, žalobkyně je přesvědčena, že na jeho základě nelze vyžadovat jakékoliv údaje a v jakémkoliv rozsahu bez relevantního odůvodnění, neboť jeho odst. 3 písm. a) pouze poskytuje oprávnění ověřovat úplnost evidence či registrace daňových subjektů a pod písm. b) poskytuje správci daně oprávnění zjišťovat údaje týkající se příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné zjištění, stanovení a placení daně, tomuto musí odpovídat struktura i rozsah požadovaných informací. Žalobkyně dále poukazovala na otázku, k jakému účelu potřebuje žalovaný v rámci vyhledávací činnosti celé její účetnictví, navíc v elektronické podobě, má-li k dispozici rozvahu, výkaz zisku a ztráty a její daňová tvrzení. Poukazovala i na procesní formu vyžádání informací, tedy podivný telefonický pokyn, následné emaily bez elektronického podpisu, v konečné fázi pak výzvu bez přesvědčivého odůvodnění, s tím, že vzniká otázka souladnosti těchto úkonů se zákonem. Uváděné citlivé obchodně-výrobní informace v takto masivním rozsahu nemohou dle přesvědčení žalobkyně vést k naplnění účelu vyhledávací činnosti uvedeného v § 78 odst. 3 písm. a) či b) daňového řádu a žalovaný toto nevysvětlil. Žalobkyně považovala popsaný stav za stav v právním státě zcela nepřijatelný. S odkazem na nálezy pléna Ústavního soudu ČR sp. zn. I. ÚS 43/04, pojednávající o autonomii vůle a svobodného individuálního jednání pak žalobkyně připomněla jednak znění čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, mající dvě dimenze, představující strukturální princip, podle něhož lze státní moc vůči jednotlivci a jeho autonomní sféře uplatňovat pouze v případech, kdy jednání jednotlivce porušuje výslovně formulovaný zákaz upravený zákonem – zde s odkazem na čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR, ale i její čl. 2 odst. 4; v druhé dimenzi pak zmíněný čl. 2 odst. 3 Listiny působí jako subjektivní právo jednotlivce na to, aby veřejná moc respektovala autonomní projevy jeho osobnosti, včetně projevů volních, majících odraz v jeho konkrétním jednání, pokud takové jednání není výslovně zákonem zakázáno. Rozhodnutí Ústavního soudu ČR I. ÚS 705/06 ze dne 1. prosince 2008 pak podává, že státní moc si při stanovení a vybírání daní a poplatků musí počínat v mezích stanovených zákonem, který již svou povahou představuje zásah do základního práva na vlastnictví, jež zároveň legitimuje. V podmínkách materiálního právního státu je nezbytné vykládat oprávnění orgánu veřejné moci uplatnit vůči jednotlivci zákonem konstituovanou pravomoc tak, aby byla co nejvíce respektována ochrana základních práv jednotlivce, v daném případě jeho autonomní sféra, jejíž součástí je i jeho informační autonomie.
4. Z odůvodnění obou rozhodnutí Ústavního soudu ČR plyne ústavní ochrana informační autonomie, která je transponována do jednoduchého práva, konkrétně do ust. § 5 odst. 3 daňového řádu, dle něhož správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů. Dle žalobkyně je v tomto smyslu požadavek žalovaného na vydání účetnictví a evidence pro daňové účely za určené období bez odůvodnění a vymezení účelu, v příkrém rozporu s požadavkem na ochranu informační autonomie tak, jak ji popisují cit. rozhodnutí ÚS. Žalobkyně je přesvědčena, že ke zjištění případných diskrepancí mezi jejími příjmy a majetkovými poměry zcela postačují informace, které běžně žalovanému předkládá – výkaz rozvahy a zisku a ztrát, jakož i přiznání k dani z přidané hodnoty, z nichž jsou seznatelné obraty jak na vstupu, tak i výstupu. Požadavek

žalovaného se tedy zcela míjí se smyslem a účelem ust. § 78 daňového řádu, navíc se žalobkyně ani nemůže dozvědět výsledek činnosti žalovaného, když vyhledávací činnost nekončí meritorním ani jiným rozhodnutím a veškeré údaje, které by předložila, budou uloženy do tzv. vyhledávací části spisu, do níž žalobkyni nebude umožněno nahlédnout.

III. Vyjádření žalovaného

5. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj reagoval na žalobu vyjádřením ze dne 5. 2. 2016, v němž uvedl, že vydání předmětné výzvy k předložení žádaných podkladů od žalobkyně předcházela sled řízení, kdy dne 18. 7. 2014 byla telefonicky kontaktována jednatelka žalobkyně paní M. O., které byla podána informace o záměru provést u žalobkyně vyhledávací činnost za rok 2012 a která byla požádána o zaslání elektronických dat. Bylo dohodnuto, že jednatelka zašle, co stihne, neboť má poslední týden v červenci a první týden v srpnu dovolenou, dále bylo domluveno, že žalovaný sdělí jednatelce konkrétní termín pro provedení vyhledávací činnosti. Zmíněný požadavek byl pak týž den zaslán e-mailem. Vzhledem k tomu, že jednatelka žalovanému nic před nástupem na dovolenou nezaslala a po 11. 8. 2014 se nedařilo ji kontaktovat telefonicky, byl dne 15. 8. 2014 zaslán e-mail s žádostí o zaslání dat. Žalobkyně reagovala e-mailem 21. 8. 2014, v němž žádala odůvodnění postupu žalovaného a sdělení důvodu vyhledávací činnosti. Dne 19. 3. 2015 pak žalovaný vydal výzvu na předložení účetnictví za účetní období r. 2012 a evidence pro daňové účely za zdaňovací období březen až prosinec 2012, aby v rámci vyhledávací činnosti mohl ověřit údaje, uvedené žalobkyní v přiznáních, tj. získat předběžné informace o žalobkyni, které by pak případně využil v postupu ke správnému zjištění a stanovení daně. Výzva byla žalobkyni doručena 19. 3. 2015, poslední den lhůty, tedy dne 3. 4. 2015, byla žalovanému doručena žádost žalobkyně o její prodloužení do 24. 4. 2015. Žalovaný žádosti dle § 36 odst. 3 daňového řádu vyhověl, poslední den lhůty podala žalobkyně žádost o vysvětlení k výzvě správce daně a další žádost o prodloužení lhůty, a to o 15 dnů od poskytnutí vysvětlení žalovaného. Tuto žádost žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 4. 2015 zamítl, v rozhodnutí zároveň podal požadované vysvětlení k předmětné výzvě. Dále žalovaný uvedl rozhodné skutečnosti, týkající se následné stížnosti žalobkyně proti jeho postupu a dále žádosti žalobkyně o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti, podané žalobkyní Odvolacímu finančnímu ředitelství.
6. K námitce nezákonného zásahu správního orgánu pak žalovaný připomněl znění ust. § 11 odst. 1 písm. d) daňového řádu, v němž je zakotvena pravomoc správce daně vyzvat daňový subjekt ke splnění povinnosti, na toto ustanovení se žalovaný též ve výzvě odkázal. Bylo jisté v jeho pravomoci výzvu vydat, v ní se odkázal na předchozí komunikaci s jednatelkou žalobkyně, při které byla žalobkyně informována o provádění vyhledávací činnosti žalovaným. Ve výzvě byla žalobkyně informována o tom, při jakém postupu při správě daní byla výzva vydána, s tím, že žalovaný se odkázal na konkrétní ustanovení daňového řádu (§ 80 a 81), zároveň ve výzvě i jmenoval konkrétní postup (vyhledávací činnost k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období r. 2012 a k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až prosinec r. 2012), v odůvodnění výzvy pak konstatoval žalovaný provádění vyhledávací činnosti dle § 78 daňového řádu. Žalovaný poukazoval na jednotlivá ustanovení daňového řádu, kdy § 11 odst. 1 písm. b) mu svěřuje pravomoc provádět vyhledávací činnost, podle § 78 odst. 1 správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu. Ve výzvě

žalovaný odkázal na odst. 3 písm. e) tohoto ustanovení, dle něhož jako správce daně provádí v rámci vyhledávací činnosti místní šetření. Dále žalovaný odůvodnil svoji žádost na předložení cit. podkladů odkazem na ust. § 81 předpisu, podle něhož může správce daně provést nebo si vyžádat z účetních záznamů nebo jiných informací výpis nebo kopii, a to na technických nosičích dat. Žalovaný svůj postup, rozsah a strukturu požadovaných dat odůvodnil již v žalobou napadené výzvě, k žádosti žalobkyně pak i ve svém rozhodnutí ze dne 30. 4. 2015. Ve výzvě uvedený rozsah požadovaných listin byl ovlivněn tím, že žalobkyně byla v r. 2012 plátcem daně z přidané hodnoty a poplatníkem daně z příjmů právnických osob. Elektronická forma podání byla žalovaným zvolena vzhledem k objemu účetních a daňových dat žalobkyně. Žalovaný výzvou požadoval po žalobkyni předložit pouze evidence a další listiny, které by mohly být následně důkazem pro případně vedená daňová přiznání. Výzvou přitom byla respektována jedna ze základních zásad daňového řízení, specifikovaná v § 5 odst. 3 daňového řádu, tedy, že správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a zároveň umožňují dosáhnout cíle správy daní. Ustanovení § 7 odst. 2 daňového řádu žádá, aby správce daně postupoval tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, žalovaný tedy s ohledem na objem účetních a daňových dat žalobkyně hodlal využít v první řadě elektronickou analýzu dat. Po ní pak může žalovaný při místním šetření vznášet jednodušeji zcela cílené požadavky na předložení konkrétních dokladů a listin, tím se zároveň zkrátí jeho doba pobytu u žalobkyně na místním šetření. Žalobkyně je tak méně zatěžována požadavky žalovaného a ten může velkou část šetření provádět na svém pracovišti. Oprávnění žalovaného na shromažďování výzvou požadovaných údajů má oporu v ustanovení § 9 odst. 3 daňového řádu a žalovaný rovněž odkázal v tomto smyslu na rozsudky Nejvyššího správního soudu, konkrétně rozhodnutí ze dne 14. 3. 2007, sp. zn. 1 Afs 9/2006 a ze dne 16. 8. 2006, sp. zn. 1 Afs 10/2006, z nichž plyne, že výzva k prokázání určitých skutečností, kterou správce daně vydal v rámci vyhledávací činnosti, nemůže zasáhnout žádná žalobcova subjektivní hmotná práva. Pokud by však správce daně zjistil v rámci této činnosti důvody pro doměření daně, jeví se pro tento postup, v rámci zachování zákonného procesního postupu, nejvhodnější např. daňová kontrola. Tato rozhodnutí považují výzvu správce daně za nezbytný prostředek k plnění povinnosti, uložené mu § 36 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (§ 78 daňového řádu), tedy zjišťovat všechny údaje týkající se příjmů daňového subjektu, jeho majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daní. Daňové subjekty jsou dle Nejvyššího správního soudu povinny při takové činnosti se správcem daně spolupracovat a zjišťované údaje poskytovat. Žalovaný opětovně odkázal na cit. rozhodnutí s tím, že samotná výzva nemůže zasáhnout žádná subjektivní hmotná práva daňového subjektu, z tohoto důvodu také daňový řád neposkytuje možnost obrany proti takové výzvě, odvolání proti ní vylučuje (§ 48 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, v platné právní normě § 109 odst. 2 daňového řádu). NSS v odůvodnění též vysvětluje, že výzva je spíše než cokoli jiného upozorněním na to, že správce daně začal věnovat zvýšenou pozornost majetkovým poměrům daňového subjektu a pokud ji daňový subjekt vyhoví a rozptýlí pochybnosti správce daně, není důvodu pro započetí formálnějších postupů, určených ke správnému zjištění a stanovení daňové povinnosti. Přetrvávají-li však pochybnosti i

po reakci daňového subjektu, nebo pokud daňový subjekt na výzvu nereaguje, může to být důvodem k zahájení postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly.

7. K žalobní námitce nesprávné aplikace ust. § 78 daňového řádu žalovaný odkázal na § 11 odst. 1 písm. b) tohoto předpisu, upravujícího pravomoc provádět vyhledávací činnost, s tím, že podle ust. § 78 odst. 1 vyhledává správce daně důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu. Správce daně je oprávněn a povinen vyhledat a zajistit si důkazní prostředky, což činí právě v rámci vyhledávací činnosti. Žalovaný dále zdůraznil, že dle ust. § 78 odst. 3 písm. e) vyhledávací činnost zahrnující v sobě i místní šetření slouží pouze k vyhledávání uvedených důkazních prostředků, k jejich provedení pak dochází v příslušných řízeních až poté, co jsou zahájena ve smyslu § 91 odst. 1 téhož. Dle § 6 odst. 2 daňového řádu osoby zúčastněné na správě daní a správce daně vzájemně spolupracují. V dalším žalovaný připomněl, že předmětnou výzvou požadoval předložit pouze ty evidence, které má žalobkyně v držení a jsou nezbytné pro ověření údajů uvedených v daňových přiznáních a kterými je žalobkyně schopna v souladu s ust. § 92 odst. 3 prokázat všechny skutečnosti, v daňových přiznáních uvedené. Ve výzvě uvedený rozsah požadovaných údajů byl ovlivněn tím, že žalobce byl v r. 2012 plátcem daně z přidané hodnoty a poplatníkem daně z příjmů právnických osob, elektronická forma byla zvolena s ohledem na objem účetních a daňových dat daňového subjektu, kdy dle žalobkyně podaného přiznání k dani z příjmů právnických osob za r. 2012 bylo dosaženo obratu ve výši 105 420 899,- Kč. Žalovaný uvedl, že ve výzvě přesně definoval jednotlivé požadavky, včetně období, k němuž se vztahují, nejednalo se tedy o neomezené informace za neomezené období, či jakékoliv údaje v jakémkoliv rozsahu, jak namítá žalobkyně. Zvolená forma pro předložení požadovaných evidencí je pak v souladu s ust. § 81 odst. 2 daňového řádu. Rozhodnutí NSS čj. 1 Afs 148/2014 vykládá ust. § 92 odst. 3 daňového řádu tak, že důkazní povinnost daňového subjektu je postavena na zásadě, že tento má povinnost sám daň přiznat a vedle toho též povinnost toto své tvrzení doložit. Uvedená poněkud odlišná koncepce dokazování vychází z podstaty daňového řízení, v němž je skutkovým základem tvrzení daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. K této koncepci, kterou znal i dřívější zákon o správě daní a poplatků uvedl Ústavní soud v nálezu ze dne 1. 6. 2005, pod čj. IV ÚS 29/05, že „úprava důkazního břemene obsažená v zákoně o správě daní a poplatků představuje v oblasti veřejného práva ještě ústavně konformní průlom do ústavněprávní ochrany autonomie jednotlivce, tedy omezení autonomní sféry jednotlivce, do níž je veřejné moci umožněno zasahovat z důvodu existence určitého a ústavně aprobovaného veřejného zájmu. V daném případě je oním zájmem zájem na stanovení, vyměření a výběru daně, který je z hlediska ochrany vlastnického práva aprobován čl. 11 odst. 5 Listiny, podle něhož lze daně a poplatky stanovovat toliko na základě zákona. Jinými slovy, toto ustanovení připouští omezení vlastnického práva jednotlivce, a to pouze za účelem stanovení a výběru daně a poplatku...“ a dále, že „důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti nese ten, kdo tuto skutečnost tvrdí“. V daňovém řízení stíhá daňový subjekt rovněž povinnost tvrzení (v podobě daňového přiznání). Důkazní břemeno se vztahuje pouze k prokázání skutečností tvrzených daňovým subjektem v daňovém přiznání, tedy skutečností vážících se výlučně k daňové povinnosti subjektu. Správce daně je oprávněn a povinen vyhledat a zajistit si důkazní prostředky, což činí právě v rámci vyhledávací činnosti. Vyhledávací činnost zahrnující v sobě i místní šetření ovšem slouží pouze k vyhledání těchto důkazních prostředků, při jejich založení do spisu musí správce daně

postupovat podle § 64 a 65 daňového řádu, přičemž v případě písemností založených do vyhledávací části spisu dle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu platí, že před daňovým subjektem mohou být písemnosti utajeny dočasně ve smyslu § 65 odst. 2 daňového řádu. K provedení těchto důkazních prostředků pak dochází v příslušných řízeních až poté, co jsou zahájena ve smyslu § 91 odst. 1 téhož.

8. K námitce o nezákonném zásahu namítanou výzvou žalovaného a narušení autonomie žalobkyně správní orgán odůvodnil svůj postup ust. § 11 odst. 1 písm. d) daňového řádu, s odkazem na §§ 80 a 81. Správce má pravomoc vyzvat daňový subjekt ke splnění povinnosti, ve výzvě pak správce daně odkazoval na § 78 daňového řádu, který definuje jeden z postupů při správě daní, konkrétně vyhledávací činnost. Zdůraznil, že jejím předpokladem není existence pochybností o správném plnění povinností daňových subjektů při správě daní, jde pouze o zjištění, zda jejich povinnosti byly splněny správně. Za takového stavu pak jistě nelze požadovat, aby správce daně ve výzvě uváděl jakékoliv konkrétní důvody. Žalovaný postupoval při vydání výzvy zcela v souladu s § 78 o vyhledávání důkazních prostředků a zjišťování údajů o příjmech a majetkových poměrech daňového subjektu, i s § 80, upravujícím soubor práv a povinností správce daně. Žalovaný dále uvedl, že si je dobře vědom jak existence veřejného zájmu na stanovení a výběru daní, tak ochrany autonomie sféry jednotlivce na straně druhé, s ohledem na výše popsanou neexistenci pochybností však neměl zákonný podklad pro sdělení konkrétních důvodů zahájení svého postupu ve věci a je přesvědčen, že čl. 2 odst. 2 Listiny neporušil.

IV. Ústní jednání

9. Soud ve věci jednal dne 1. 12. 2016, zástupce žalobkyně odkázal na skutečnosti, uvedené v žalobě (viz výše), připomněl výsledek daňové kontroly, která navázala na vyhledávací činnost, při níž se žalovaný omezil na bližší kontrolu nákladů na reklamu, výsledek kontroly byl bez jakéhokoliv doměřovacího výměru. Zdůraznil znění § 81 odst. 1 daňového řádu, omezující požadavky žalovaného pouze na nezbytně nutný rozsah potřebný pro dosažení cíle správy daní, naplnění tohoto kritéria však žalovaný neodůvodnil. Připomněl, že v úvodu jednání žalobkyně s žalovaným byla telefonicky kontaktována jednatelka žalobkyně, které byl sdělen rozsah evidencí, které má předložit. Ta později dospěla k závěru, že je nutné věc konzultovat se zástupcem, který dospěl k závěru o neadekvátnosti rozsahu žádaných dokladů. Navrhl proto, aby soud rozhodl o nezákonném zásahu žalovaného, podrobně definovaného v žalobě.
10. Pověřená pracovnice žalovaného souhlasila, že daňová kontrola, která následovala po vytýkacím řízení, byla ukončena a nebyly zjištěny žádné nedostatky, které by vedly k doměření daně oproti daňovému tvrzení. V době, kdy byla žalobkyni zaslána výzva k předložení evidencí, však nebylo možno předjímat následný výsledek daňové kontroly. Žalobkyně podala proti výzvě žalovaného stížnost, kterou řešil nadřízený správce daně a neshledal ji důvodnou. S odkazem na vyjádření ze dne 5. 2. 2016 proto žalovaný navrhl zamítnutí žaloby jako nedůvodné.

V. Původní rozhodnutí krajského soudu

11. Ze správního spisu soud konstatoval Úřední záznam podle § 63 daňového řádu, vypracovaný pracovníci FÚ Hradec Králové dne 18. 7. 2014 o tom, že správce daně kontaktoval telefonicky jednatelku žalobkyně p. M. O. a informoval ji o záměru

provést vyhledávací činnost za rok 2012 a tato byla požádána o zaslání elektronických dat, s tím, že do její dovolené odešle, co stihne a 11. 8. 2014 bude domluveno další telefonicky. Ve spise následovala e-mailová korespondence mezi žalobkyní a žalovaným, s tím, že žalobkyně následně žádala objasnění rozsahu a struktury požadovaných údajů. Dne 19. 3. 2015 vydal správce daně již výše cit. výzvu dle § 11 odst. 1 písm. d), § 80 a § 81 daňového řádu, v níž vyzval žalobkyni, aby v rámci vyhledávací činnosti dle § 78 cit. předpisu předložila žádané materiály elektronickou cestou. Dne 3. 4. 2015 požádala žalobkyně o prodloužení lhůty ke splnění uložené povinnosti, dne 24. 4. 2015 žádala o vysvětlení k výzvě. Žalovaný dne 30. 4. 2015 vydal rozhodnutí o zamítnutí druhé žádosti žalobkyně o prodloužení lhůty, s tím, že prvé vyhověl a dále odůvodňuje svůj postup. Proti tomuto úkonu podala žalobkyně dne 11. 5. 2015 stížnost na postup správce daně, kterou žalovaný řešil Vyrozměněním o vyřízení stížnosti dne 22. 5. 2015, předchozí postup ve věci shledal správným. Žalobkyně následně dne 19. 8. 2015 podala Odvolacímu finančnímu ředitelství v Brně Žádost o prošetření způsobu vyřízení stížnosti na postup správce daně a adresát věc řešil přípisem, nazvaným Vyrozměnění o prošetření způsobu vyřízení stížnosti, kdy žalobkyni sdělil, že po provedeném prošetření neshledal na postupu žalovaného žádného pochybení.

12. **Soud konstatoval ve svém rozhodnutí ze dne 8. 12. 2016**, že v průběhu řízení došlo ze strany účastníků k odkazům na jednotlivá ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a po přezkoumání a projednání věci konstatoval, že z výše uvedených ustanovení daňového řádu, dále pak i ze znění jeho § 92, zejména v odst. 3 a 4, nelze dojít k závěru, že žalovaný nebyl oprávněn, v souvislosti s oznámením o místním šetření na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2012 a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až prosinec 2012, požadovat na žalobkyni žalovanou výzvou předložení účetnictví za účetní období roku 2012, vedeného dle § 4 odst. 10 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v technické (elektronické) formě v souladu s § 33 odst. 2 písm. b) tohoto zákona, a vydání evidence pro daňové účely za zdaňovací období březen až prosinec 2012, vedené dle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Krajský soud uvedl, že v daném případě se jedná o problém možného rozsahu omezení ústavněprávní ochrany autonomie jednotlivce co do koncepce dokazování v daňovém řízení, tímto vztahem mezi ústavně aprobovaným veřejným zájmem a ochranou vlastnického práva v podobných případech se blíže již dříve zabýval jak Ústavní soud, tak i Nejvyšší správní soud v Brně. Z rozhodnutí NSS 1 Afs 148/2014 ze dne 7. 1. 2015, citujícího mj. i nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05 je patrné, že tato koncepce důkazního břemene, jak v současném právním předpisu, tak i dřívějším (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) představuje ještě ústavně konformní průlom do ústavněprávní ochrany autonomie jednotlivce, tedy omezení jeho autonomní sféry, do níž je veřejné moci umožněno zasahovat z důvodu existence určitého a ústavně aprobovaného veřejného zájmu, v daném případě se jedná o zájem na stanovení, vyměření a výběru daně, z hlediska ochrany vlastnického práva aprobovaného právě namítaným článkem LZPS. Soud pak dospěl k závěru, že pokud by byly námitky žalobkyně shledány oprávněnými, došlo by k popření rozsahu oprávnění správce daně, vyjádřenému ust. § 78 daňového řádu, tedy, že tento je nadán pravomocí sledovat v rámci vyhledávací činnosti vývoj daňové povinnosti ještě v časovém úseku před započítáním daňového řízení a získávat tak prostředky pro splnění důkazního břemene, které zákon v některých případech správci daně stanoví, zde např. ust. § 92 odst. 5

daňového řádu, s tím, že obsahem této činnosti je především vyhledávání a opatřování důkazních prostředků, tedy informací, důležitých pro rozhodování.

13. K námitkám žalobkyně, citujícím jednotlivé nálezy Ústavního soudu krajský soud podotkl, že jí uváděné argumentace na projednávaný případ v uváděných souvislostech většinou nedopadají, dále byl přesvědčen, že v daném případě nedošlo k nezákonně rozšířenému výkladu smyslu § 78 daňového řádu, když žalovaný nežádal na žalobkyni vydání jakýchkoliv údajů, ale právě pouze dokladů účetních a evidenčních, které slouží jako daňové podklady.

VI. Kasační stížnost žalobkyně

14. Žalobkyně podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítala, že žalovanou výzvou došlo k nepřípustnému zásahu do jejího veřejného subjektivního práva na informační sebeurčení, když po ní bylo žádáno značné množství informací o její obchodní činnosti a hrozila sankce vysoké pokuty. Poskytnutí požadovaných informací znamenalo administrativní zátěž. Jednalo se tak o nepřiměřený a nezákonný zásah do jejích práv. Žalovaný vydal výzvu zcela mimo zákonný rámec správy daní, když fakticky k žádnému místnímu šetření nedošlo, přitom v odůvodnění výzvy bylo odkázáno na § 81 odst. 2 daňového řádu, toto oprávnění se však váže pouze k provádění místního šetření, nikoliv obecně k vyhledávací činnosti správce daně. Žádné ustanovení daňového řádu nedává správci daně právo vydávat v rámci prosté vyhledávací činnosti písemné výzvy, jimiž se ukládá daňovému subjektu povinnost a splnění je vyžadováno pod hrozbou majetkové újmy. Výzvou k vydání veškerého účetnictví došlo k zásahu do práva na svobodu podnikání a fakticky tak došlo k přechodu do komplexní kontroly činnosti daňového subjektu.
15. V dalším žalobkyně zpochybnila správnost odkazu soudu na nález Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, který pojednává o koncepci důkazního břemene v daňovém řízení, neboť tato se v případě vyhledávací činnosti konané mimo rámec daňového řízení neuplatní, když zde nedochází k dokazování.
16. Žalovaný naopak poukázal na souběžně vydaný nález Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, kdy se soud zaměřil pod sp. zn. Pl. ÚS 32/15 na argumentaci spočívající v tvrzení zásahu do práva na ochranu soukromí dle čl. 10 odst. 3 Listiny co do jeho legitimacy, nezbytnosti a proporcionality zájmu na shromažďování dat ve vztahu k institutu kontrolního hlášení.

VII. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

17. Nejvyšší správní soud v Brně (dále jen NSS) rozhodl dne 31. 5. 2017 pod sp. zn. 4 Afs 14/2017 tak, že výše uvedené rozhodnutí krajského soudu ve věci zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Po konstatování rozhodných skutečností odkázal na ust. **§ 78 odst. 1 daňového řádu, podle něhož správce daně vyhledává důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťuje plnění jejich povinností při správě daní před zahájením řízení, i v jeho průběhu.** Úkony, které v rámci vyhledávací činnosti může provádět, upravuje odst. 3 tohoto ustanovení. Tyto úkony představují shromažďování podkladů pro samotné daňové řízení. NSS přitom uvedl, že v daném případě je z výzvy žalované ze dne 19. 3. 2015 patrné, že po stěžovateli požaduje předložení účetnictví za účetní období roku 2012 a evidenci pro daňové účely za zdaňovací období března až prosince 2012 a přitom uvádí, že zamýšlí provést „místní šetření“ na dani z příjmů za zdaňovací období roku

2012 a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až prosinec 2012. Žalovaná žádné místní šetření u stěžovatele ve smyslu § 80 a násl. daňového řádu neprováděla, naopak po něm požadovala takový rozsah informací a takovým postupem, který odpovídá daňové kontrole. Tímto chováním tedy žalovaná vybočila ze zákonných mezí vyhledávací činnosti. NSS konstatoval, že z výzvy přitom nevyplývá, že by žalovaná chovala vůči stěžovateli nějaké pochybnosti, které by ji měly k takovému postupu vést.

VIII. Závazný názor Nejvyššího správního soudu a závěry krajského soudu

18. Krajský soud se v novém řízení, proběhlém v souladu s ust. § 51 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní – s.ř.s., (se souhlasem obou účastníků řízení), řídil dalším odůvodněním NSS, který poukázal na své rozhodnutí ze dne 27. 7. 2005, čj. 1 Afs 70/2004, vztahující se sice k již zrušenému zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jehož závěry však lze aplikovat i za nynější právní úpravy. V něm se uvádí:
19. „Z obsahu § 15 daňového řádu je tedy zřejmé, že cílem místního šetření je získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či „mapování terénu“. O místním šetření je pořizován, dle jeho povahy, protokol či pouhý úřední záznam. Přesto, že protokol o ústním jednání (§ 12 daňového řádu) je veřejnou listinou, vždy však zobrazuje či dokumentuje průběh jednání, popis děje či výpovědi jednotlivých osob.
20. Naproti tomu § 16 daňového řádu jasně vymezuje cíl daňové kontroly, jestliže uvádí, že daňovou kontrolou pracovník správce daně zjišťuje nebo prověřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější.
21. Jak je z uvedeného zřejmé, je to právě institut daňové kontroly, který slouží k tomu, aby mohl správce daně zjistit a prověřit daňový základ, (v daném případě ověřit správnost daňové povinnosti přiznané daňovým subjektem); následující odstavce tohoto ustanovení vybavují jak správce daně, tak i osoby, u nichž je daňová kontrola prováděna, širokým okruhem zvláštních práv a povinností. Podle odst. 4 tak například může daňový subjekt podávat námitky proti postupu pracovníka správce daně, vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění apod. O výsledku zjištění pak sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, kterou je povinen s daňovým subjektem projednat. Znamená to, že zpráva z daňové kontroly tak musí obsahovat výsledek zjištění, tedy správní úvahu správce daně, na základě níž dospěl k důvodům pro případné doměření daně a rovněž ke zvolenému způsobu stanovení základu daně a daně. Tato skutečnost je právně významná obzvláště proto, že dodatečný platební výměr neobsahuje odůvodnění a daňový subjekt musí mít zachovánu reálnou možnost seznat důvody, jež vedly správce daně k jejímu doměření pro případ jeho obrany v odvolacím řízení.
22. Správce daně tedy není oprávněn volně volit mezi těmito právními úkony, nýbrž musí přihlídnout k jejich skutečnému obsahu, a to již z důvodu ochrany práv subjektu, s nímž je vedeno daňové řízení.“

23. NSS dále uvedl, že mezi místním šetřením v rámci vyhledávací činnosti a daňovou kontrolou existuje podstatný rozdíl a správce daně není oprávněn si neomezeně vybírat mezi těmito postupy. Je zřejmé, že institut daňové kontroly, právě proto, že představuje kvalitativně intenzivnější zásah do práv daňového subjektu, obsahuje na druhé straně řadu ustanovení, která v rámci tohoto postupu garantují daňovým subjektům určitá práva: daňová kontrola se zahajuje formalizovaným úkonem správce daně vůči daňovému subjektu (§ 87 daňového řádu), s výsledkem kontroly musí správce daně daňový subjekt předepsaným způsobem seznámit a umožnit mu se ke zjištění správce daně vyjádřit (§ 88 téhož), daňovou kontrolu lze opakovat pouze ze zákonem stanovených důvodů (zde § 85 odst. 5), další práva daňového subjektu v průběhu daňové kontroly jsou zakotvena v § 86 odst. 2 daňového řádu. Naopak vyhledávací činnost takovýto přísný právní rámec nemá. Zde pak NSS odkazuje i na závěry stanoviska pléna Ústavního soudu ze dne 8. 11. 2011, sp. zn. Pl. ÚS –st. 33/11. „Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.“ Jak Ústavní, tak Nejvyšší správní soud tedy aprobují oprávnění správce daně ověřovat plnění povinností tvrzení daňového subjektu i bez konkrétních pochybností, tedy tzv. „namátkové“ kontroly, ovšem při respektování právní úpravy stanovené v daňovém řádu, garantující proporcionalitu takového zásahu daňových orgánů do právní sféry jednotlivce mj. i zaručením určitých jeho práv v průběhu daňové kontroly. Takový zásah tedy nemůže být učiněn správcem daně libovolnou formou, tj. zde „vyhledávací činností“, nýbrž pouze prostřednictvím nástroje k tomu zákonem předvídaného, tedy daňové kontroly.
24. Nejvyšší správní soud dále považoval postup správce daně za nestandardní i s ohledem na to, že žalovaná výzva nemůže mít podobný účinek na běh lhůty pro stanovení daně jako zahájení daňové kontroly dle § 148 odst. 3 daňového řádu.
25. Nejvyšší správní soud v neposlední řadě poukazuje na to, že náleze Ústavního soudu ze dne 6. 12. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, na který odkazoval žalovaný, lze v daném případě aplikovat pouze omezeně. Ústavní soud akceptoval argumentaci navrhovatelů, že povinnost poskytovat údaje o své obchodní činnosti může představovat zásah do práva na informační sebeurčení, ten je pak přípustný pouze na základě zákonné úpravy, která musí naplňovat požadavky materiálního právního státu a zejména musí být proporcionální, přičemž potírání podvodů u daně z přidané hodnoty může představovat legitimní důvod pro takový zásah. NSS vyložil, že ačkoliv právní úpravu kontrolního hlášení jako takovou shledal Ústavní soud souladnou s těmito požadavky, jeho nálezez podtrhuje přísný důraz na respektování zásady legality při správě daní, s tím pak NSS souhlasí a uvádí, že toto odpovídá i závěrům, které uvádí ve svém rozhodnutí. Nálezez

nelze totiž rozhodně vykládat jako paušální placet k jakýmkoli zásahům finanční správy do správní sféry daňových subjektů.

26. K svému rozhodnutí ze dne 7. 1. 2015, čj. 1 Afs 148/2014 pak Nejvyšší správní soud uvedl, že toto nelze v daném případě aplikovat vůbec, protože v projednávané věci nebylo zahájeno daňové řízení. V daném rozhodnutí byl citován nálezn Ústavního soudu ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, který se zabýval tím, že přípustným průlomem do informační autonomie je koncepce důkazního břemene v daňovém řízení, ve vyhledávacím řízení ovšem k dokazování nedochází, proto se tato koncepce důkazního břemene zde neuplatní. V tomto směru pak krajský soud nemohl přehlédnout, že své původní rozhodnutí opíral mj. i o toto citované rozhodnutí NSS. V řízení současném pak, veden výše uvedeným závěrem NSS, odkazuje i na znění bodu 17. rozhodnutí NSS z dne 31. 5. 2017 v této věci, kde je odůvodněn závěr o vybočení správce daně ze zákonných mezí vyhledávací činnosti, když z předmětné výzvy ani neplyne, že by byly v uvedené době vůči žalobci nějaké pochybnosti, které by k tomuto postupu měly vést. Zde NSS uzavřel, že z výzvy žalovaného ze dne 19. 3. 2015 je patrné, že požaduje po stěžovateli (žalobkyni) předložení účetnictví za účetní období r. 2012 a evidence pro daňové účely za zdaňovací období březen až prosinec 2012, ve výzvě žalovaný uvádí, že zamýšlí provést „místní šetření“ „na dani z příjmů za zdaňovací období roku 2012 a na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období březen až prosinec 2012“, z čehož plyne, že účelem postupu žalovaného bylo prověřit daňové povinnosti a tvrzení daňového subjektu ve shora uvedeném rozsahu. Žalovaný tedy neprováděl žádné místní šetření ve smyslu § 80 a násl. daňového řádu, naopak požadoval po žalobkyni takový rozsah informací a takovým postupem, který odpovídá daňové kontrole. Tímto chováním vybočil žalovan ze zákonných mezí vyhledávací činnosti, z jeho výzvy přitom ani nevyplývá, že by choval vůči žalobkyni nějaké pochybnosti, které jej k takovému postupu vedou.
27. Soud po opětovném přezkoumání věci dospěl z výše uvedených důvodů k závěru, že žalované uložení povinnosti, kterým byla žalobkyně vyzvána k vydání účetnictví za účetní období roku 2012 a evidence pro daňové účely za zdaňovací období březen až prosinec 2012, a to na základě výzvy čj. 247892/15/2701-60566-604367 ze dne 19. března 2015 bylo nezákonným zásahem ve smyslu ust. § 87 odst. 2 s.ř.s.

IX. Náklady řízení

28. S odkazem na ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl soud o náhradě nákladů řízení, když ve věci úspěšná žalobkyně byla zastoupena, a to jak v řízení před krajským soudem (společností UNTAX, s.r.o.), tak před Nejvyšším správním soudem (JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským). Zástupce vyúčtoval náklady řízení před krajským soudem čtyřmi úkony právní služby (převzetí zastoupení, sepis a podání žaloby, replika, účast na jednání soudu 1/12 2016), dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, činí odměna za 1 úkon částku 3.100,- Kč (celkem 12.400,- Kč), za 1 rečníční paušál částku 300,- Kč (1.200,- Kč). Náhrada za promeškaný čas za 6 započatých půlhodin cesty na jednání a zpět činí 600,- Kč, jízdné z Prahy do Hradce Králové a zpět (220 km) při průměrné spotřebě 6,5 l nafty na 100 km činí částku 1.258,- Kč. S DPH ve výši 21 % z částky 15.458,- Kč (3.246,- Kč) a s částkou zaplaceného soudního poplatku pak činí náhrada nákladů právního zastoupení žalobkyně před krajským soudem částku 20.704,- Kč.

29. Náklady právního zastoupení žalobkyně v řízení před Nejvyšším správním soudem činí částku 17.342,- Kč, která spočívá v zaplaceném soudním poplatku ve výši 5.000,- Kč a dále v odměně za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepis kasační stížnosti, doplnění kasační stížnosti), tedy 9.300,- Kč + 900,- Kč + DPH 2.142,- Kč.
30. **Celkem** činí náhrada nákladů řízení **částku 38.046,- Kč**, tuto zaplatí žalovaný k rukám zástupce žalobkyně do 10 dnů od právní moci tohoto rozhodnutí.

Poučení:

Toto rozhodnutí nabývá právní moci dnem doručení účastníkům (§ 54 odst. 5 s. ř. s.).

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 nejblíže 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.

Hradec Králové 23. února 2018

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu

