



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudců Mgr. Aleny Krýlové a Mgr. Gabriely Bašné v právní věci žalobce: **R. K.**, zast. Ing. Radkem Lančíkem, daňovým poradcem, se sídlem Brno, Divadelní 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 22.12.2010, č.j. 6961/10-1300-203245,

t a k t o :

- I.** Rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 22.12.2010, č.j. 6961/10-1300-203245 se z r u š u j e a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.
- II.** Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 7.808,- Kč do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce, Ing. Radka Lančíka, daňového poradce.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce podal žalobu proti rozhodnutí označenému v záhlaví rozsudku, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzen platebním výměr na daň z přidané hodnoty za II. čtvrtletí 2006, vydaný Finančním úřadem v Rakovníku dne 13.9.2006, č.j.: 90136/06/069910/4300.

Finanční ředitelství v Praze (dále žalovaný) v odůvodnění napadeného rozhodnutí zrekapitulovalo průběh daňového řízení, uvedlo, že se řídilo právním názorem vyjádřeným v rozsudku Městského soudu v Praze č.j. 11 C 223/2008-37 ze dne 29.7.2010 a při přezkoumání napadeného platebního výměru vycházelo z následujících skutečností:

Ve smyslu článku 17 odst. 6 šesté směrnice jsou členské státy oprávněny zachovat veškerá vyloučení (případně omezení) nároku na odpočet daně ke dni přistoupení ke

Společenství (tj. mohou postupovat odchylně od společných pravidel nároku na odpočet daně dle čl. 17 odst. 1 směrnice a nad rámec výjimek dle čl. 17 odst. 7 směrnice), a to v rozsahu, ve kterém byly obsaženy v jejich vnitrostátních předpisech v období před vstupem do Evropské unie.

Zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění, který upravoval uplatňování nároku na odpočet daně v období před přistoupením ke Společenství, v § 19 odst. 4 stanovil, že plátce daně nemá nárok na odpočet daně při nákupu osobního automobilu (a to i formou finančního pronájmu) a při technickém zhodnocení osobního automobilu definovaného ust. § 33 zákona o daních z příjmů. Dle ust. § 19 odst. 5 výše citovaného zákona se pak ustanovení odst. 4 nevztahovalo na nákup osobních automobilů za účelem jejich dalšího prodeje (a to i formou finančního pronájmu) a na nákup osobních automobilů určených na vývoz, pokud je uskutečňován plátcem.

Obdobně zákon č. 235/2004 Sb. v § 75 odst. 2 stanoví, že plátce daně nemá nárok na odpočet daně při pořízení osobního automobilu, a to i při pořizování formou finančního pronájmu a při technickém zhodnocení osobního automobilu dle ust. § 33 zákona o daních z příjmů. Dle ust. § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb. se zákaz odpočtu nevztahuje na nákup osobních automobilů plátcem za účelem jejich dalšího prodeje a finančního pronájmu. Zákaz odpočtu se nevztahuje rovněž na pořízení osobních automobilů určených na vývoz plátcem. Plátce však nemá nárok na odpočet daně, pokud osobní automobil pořízený za účelem dalšího prodeje, a to i v případě jeho pořízení formou finančního pronájmu, použije pro účel, u kterého nemá nárok na odpočet daně.

Z výše uvedeného žalovaný usoudil, že ust. § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb. shodně neumožňuje uplatnění odpočtu daně u nákupu osobního automobilu jako předchozí právní norma platná před přistoupením České republiky ke Společenství, a proto je Česká republika v souladu s čl. 17 odst. 6 šesté směrnice oprávněna si zachovat toto vynětí z nároku na odpočet. Vznesená námitka neslučitelnosti ust. § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb. a šesté směrnice je proto nedůvodná. Uplatněný odpočet daně v celkové výši 495 843,40 Kč související s pořízením předmětných osobních automobilů je v přímém rozporu s ust. § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb.

Žalovaný posuzoval opodstatněnost námitek vznesených ve věci jednotlivých diskriminací a dospěl k závěru, že jsou neoprávněné. Uváděná diskriminace plátce oproti neplátci při nákupu osobního automobilu a následném zatížení uskutečněných plnění plátce daní z přidané hodnoty a namítané dvojí odvedení daně z přidané hodnoty dle názoru žalovaného neexistuje. Skutečnost, že plátce nemůže při pořízení osobního automobilu dle § 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty uplatnit odpočet daně, má ten následek, že tato daň z přidané hodnoty je součástí pořizovací ceny (vstupní ceny dle § 29 zákona o daních z příjmů) hmotného majetku a prostřednictvím odpisů (ust. § 26 zákona o daních z příjmů) snižuje základ daně po 4 zdaňovací období u daně z příjmů, jelikož ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů je výdajem vynaloženým na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Neuznáním odpočtu daně u nakoupeného osobního automobilu zahrnutého do majetku firmy nezatěžuje hospodářský výsledek (zisk) plátce daně z přidané hodnoty, jelikož o celou částku daně z přidané hodnoty, u které si odvolatel nemohl uplatnit odpočet daně, postupně (v průběhu 4 zdaňovacích období) je snížen základ daně z příjmů a zákon o daních z příjmů umožňuje v této věci shodný postup jak plátcům, tak neplátcům. Povinnost přiznat daň z uskutečněných zdanitelných plnění a stanovení výše základu daně a daně z přidané hodnoty u pronájmu osobních automobilů tak, že o neuplatněný odpočet daně z přidané hodnoty z nakoupeného osobního automobilu odvolatel navýší cenu tohoto

pronájmu, je jeho interní záležitost a nelze tento postup považovat za dvojí odvedení daně z přidané hodnoty. Žalovaný nesouhlasil s namítanou diskriminací českých plátců pronajímajících osobní automobily v České republice oproti francouzským plátcům, a to z toho důvodu, že v rámci tuzemských právních norem jednotlivých členských států Evropské unie upravujících oblast daně z přidané hodnoty existují rozdíly, jelikož právní normy komunitárního práva nemají striktní charakter a jednotlivým členským státům zachovávají jistý druh volnosti.

Za irrelevantní žalovaný shledal nesouhlas odvolatele s definicí finančního pronájmu uvedenou v ust. § 4 odst. 3 písm. g) zákona č. 235/2004 Sb., dle které se finanční pronájem pro účely tohoto zákona posuzuje obdobně, jako dodání zboží. Uvedl, že speciální právní norma upravující daň z přidané hodnoty je zákon o dani z přidané hodnoty, která má stejnou právní sílu jako zákon o daních z příjmů a zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění. Ve věci daně z přidané hodnoty je nezbytné řídit se definicí finančního pronájmu uvedenou v ust. § 4 odst. 3 písm. g) zákona č. 235/2004 Sb., i když je finanční pronájem z hlediska jiných právních norem možné považovat za poskytnutí služby. Zároveň žalovaný nesouhlasil s namítanou diskriminací pronajímatelů oproti leasingovým společnostem a to z toho důvodu, že finanční pronájem a pronájem nelze považovat za shodné právní vztahy, jelikož mají svoje specifika, a to zejména ve věci vlastnictví předmětu smluvního vztahu a zajištění rizik.

Žalovaný dále uvedl, že v souladu s právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v rozsudku ze dne 25.11.2009 č.j. 7 Afs 116/2009-70 posoudil v úvahu přicházející výtku o neplatnosti ust. § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb. a jeho rozporu s čl. 1 Listiny základních práv a svobod (rovnost před zákonem). Podle žalovaného bylo aplikované ustanovení slučitelné s právem Evropské unie. Není tedy důvodu je považovat za neplatné ve smyslu citovaného rozsudku. Rozlišování vedoucí k protiústavnímu porušení principu rovnosti je nepřijatelné ve dvojím ohledu: může působit jednak jako akcesorický princip, který zakazuje diskriminovat osoby při výkonu jejich základních práv, a jednak jako neakcesorický princip zakotvený v čl. 1 Listiny základních práv a svobod, který spočívá ve vyloučení libovůle zákonodárce při rozlišování práv určitých skupin subjektů. Ve druhém případě jde o základní právo rovnosti před zákonem garantované čl. 26 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech, který je součástí českého ústavního pořádku (viz. nálezy Pl. ÚS 36/01 ze dne 25.6.2002) z něhož plyne i požadavek shodné interpretace zákona. Na všechny plátce daně nacházející se v situaci odvolatele dopadalo vyloučení nároku na odpočet daně stanovené ust. § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb. stejně. Proti těmto jiným plátcům tak nebyl odvolatel nijak diskriminován.

Žalovaný nespatořoval důvod vidět v přijetí ust. § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb. výraz libovůle zákonodárce při rozlišování určitých skupin subjektů. Je tomu tak proto, že plátci uskutečňující určitá plnění nejsou vůči jiným plátcům uskutečňujícím jiná plnění ve vztahu zvláštní skupiny subjektů ve výše citovaném smyslu. Jejich postavení není nikterak predeterminováno a mají volnost realizace podnikatelské činnosti zahrnující taková či onaká plnění. Neakcesorický ústavní princip ve smyslu čl. 26 citovaného Mezinárodního paktu se proto na věc nevztahuje. Všichni plátci uskutečnivší v rozhodném období obdobná zdanitelná plnění byli v rovném postavení. Žalovanému není z jeho činnosti známo, že by bylo v některých případech postupováno nedůvodně odlišně.

Závěrem žalovaný uvedl, že jeho pravomoc je striktně vymezena zákonem a není mu dovoleno přezkoumávat, zda zákonodárce správně provedl veškeré závazky eventuálně

dovoditelné pro Českou republiku z dikce šesté směrnice. Toto posouzení náleží Soudnímu dvoru EU, jak vyplývá z čl. 234 Smlouvy o založení Evropského společenství (shodná úprava nově obsažena v čl. 267 Smlouvy o fungování Evropské unie). Tato smlouva má přednost před vnitrostátním zákonem. Žalovaný by odvolání odvolatele nemohl vyhovět ani v případě, pokud by jeho námitkám přisvědčil. Pravomoc rozhodnout o nepoužití zákona žalovaný jako odvolací orgán nemá.

Žalobce v podané žalobě uvedl, že daňové orgány nesouhlasily se žalobcovým nárokem na uplatnění odpočtu DPH na vstupu za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2006 u osobních automobilů pořizovaných žalobcem za účelem pronájmu, a to přesto, že žalobci z nájemného za pronájem osobních automobilů vzniká povinnost přiznat DPH na výstupu. Namítl, že je nelogické, proč by žalobce při pořízení osobních automobilů za účelem jejich pronájmu neměl mít nárok na uplatnění odpočtu DPH na vstupu, když splnil podmínky vyjádřené v ust. § 72 odst. 1, § 72 odst. 2 písm. a), a § 72 odst. 4 zák. č. 235/2004 Sb., a to jest: přijatá zdanitelná plnění - pořízení osobních automobilů - použil žalobce pro uskutečnění své ekonomické činnosti - pro pronájem osobních automobilů; nárok na uplatnění odpočtu DPH vznikl žalobci dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat DPH na výstupu - žalobce přiznal DPH na výstupu z nájemného za pronájem osobních automobilů; žalobce má nárok na odpočet DPH v plné výši u přijatých zdanitelných plnění - pořízení osobních automobilů, která použije výhradně pro uskutečnění plnění, u kterých vzniká povinnost přiznat daň na výstupu - žalobce přiznal DPH na výstupu z nájemného za pronájem osobních automobilů; při použití přijatých zdanitelných plnění - pořízení osobních automobilů - jak k uskutečnění plnění uvedených v ust. § 72 odst. 2 uvedeného zákona, tak i plnění uvedených v § 75 odst. 1 tohoto zákona, je žalobce povinen krátit odpočet daně způsobem uvedeným v § 76 téhož zákona - tato situace ale v žalobcově případě nenastala.

Žalobce nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že žalovanému není dovoleno přezkoumávat, zda zákonodárce správně provedl veškeré závazky eventuálně dovoditelné pro Českou republiku z dikce Šesté směrnice Rady, tj. že žalovaný nemá pravomoc rozhodnout o nepoužití zákona - zde ust. § 75 odst. zákona č. 235/2004 Sb. Poukázal na rozsudky Městského soudu v Praze čj. 7 Ca 360/2006-47 a 11 Ca 223/2008-37, které žalovanému uložily vypořádat se i s námitkou, zda byly splněny podmínky přímého účinku Šesté směrnice Rady. Žalovaný však přesto odmítá ve své rozhodovací činnosti vykládat vnitrostátní předpis, zde ust. § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb. v souladu s čl. 17 Šesté směrnice Rady a v případě rozporu při splnění podmínek přímého účinku uvedené směrnice aplikovat článek 17 této směrnice přednostně před odlišnou právní úpravou § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb.

Klíčovou otázkou v dané věci je právě otázka aplikovatelnosti vnitrostátní úpravy § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb. Toto ustanovení není podle žalobce v souladu s čl. 17 Šesté směrnice Rady. Směrnice nebyla řádně transponována do vnitrostátního práva. Podmínky pro nárok na odpočet DPH na vstupu obsažené v čl. 17 směrnice jsou přitom dostatečně přesné a zcela bezpodmínečné. Žalobce, jemuž bezprostřední aplikace pravidel směrnice slouží k ochraně jeho zájmů či právního postavení, má proto dostatečnou aktivní legitimaci dovolávat se přímého účinku směrnice. Podmínky pro případné přímé aplikování pravidel obsažených v čl. 17 šesté směrnice tak byly podle žalobce splněny. Ze strany finančních orgánů bylo nutné postavit najisto, zda uvedený nárok na odpočet DPH splňuje definici ve smyslu čl. 17 uvedené směrnice, neboť vnitrostátní úprava § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb. není zcela v souladu s obsahem této směrnice. Žádný z finančních orgánů se ale nezabýval otázkou, zda žalobcův nárok na odpočet DPH v plné výši splňuje definici ve smyslu čl. 17 uvedené směrnice, v čemž žalobce spatřuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí.

Žalobce také konstatoval, že všechny orgány členského státu EU, včetně žalovaného, mají povinnost vykládat vnitrostátní právní předpisy v souladu se směrnicemi vydanými orgány Společenství a v případě nesouladu vnitrostátních předpisů se směrnicí, jsou-li splněny podmínky přímého účinku směrnice, aplikovat směrnici přednostně před odlišnou vnitrostátní právní úpravou. Zde žalobce odkázal na shodný názor vyjádřený v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, č.j. 15 Ca 184/2006-42 ze dne 19. července 2007, publikovaném pod č. 1359 ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 11/2007 a na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 50/04 a Pl. ÚS 19/04 a uvedl, že Ústavní soud přijímá koncept aplikační přednosti evropského práva daný Soudním dvorem ES.

V rámci argumentace, že vnitrostátní úprava není v souladu s uvedenou směrnicí v neprospěch žalobce a je tak nutno použít pravidla přímého účinku, žalobce zejména uvedl, že členské státy se mohou od směrnice odchýlit pouze tam, kde to směrnice výslovně připouští. Účelem čl. 17 Šesté směrnice Rady je zajistit, že plátce DPH bude mít nárok na odpočet na vstupu, jestliže přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti, u které vzniká povinnost přiznat DPH na výstupu. Z ust. § 75 odst. 2 zákona o DPH je podle žalobce zřejmé, že v oblasti uplatnění nároku na odpočet při pořízení a technickém zhodnocení osobního automobilu došlo k odchýlení od šesté směrnice. V případech, kdy je národní zákon o DPH v rozporu s šestou směrnicí v neprospěch plátce, použijí se pravidla přímého účinku. Článek 17 odst. 7 směrnice umožňuje členskému státu vyloučit ze systému odpočtů majetek při splnění dvou podmínek (předchozí konzultace s Poradním výborem a „cyclical economic reasons“), které však v daném případě splněny nebyly.

Rovněž i Ministerstvo financí řešilo případ, kdy text národní legislativy neumožňuje výklad, který by vedl k výsledku předpokládanému směrnicí, a to se závěrem, že je možné postupovat přímo podle směrnice (přímý účinek). Tento závěr byl odsouhlasen na Koordinačním výboru Ministerstva financí a Komory daňových poradců dne 30. listopadu 2005.

Žalobce má za to, že podmínky pro uplatnění přímého účinku čl. 17 Šesté směrnice Rady jsou splněny, proto se může přímo řídit tímto čl. 17 Šesté směrnice Rady a může uplatnit nárok na odpočet DPH na vstupu při pořízení a technickém zhodnocení osobního automobilu.

Žalobce poukázal na konkrétní rozhodnutí Soudního dvora ES, která se zabývala obdobnými otázkami odpočtu DPH.

Konstatoval, že z čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice Rady pro Českou republiku vyplývá právo zachovat vynětí z nároku na odpočet DPH na vstupu po 1.5.2004 ta plnění, která byla obsažena v zákoně č. 588/1992 Sb. v době vstupu této směrnice v platnost, tj. k 1.5.2004. Porovnal ustanovení § 19 odst. 4, 5 a 6 zákona č. 588/1992 Sb., s ustanovením § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., a to se závěrem, že Česká republika, ač si po 1.5.2004 mohla ponechat právní úpravu platnou do 30.4.2004, neučinila tak, a v rozporu s čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice Rady právní úpravu zpřísnila, neboť po 1.5.2004 z nároku na odpočet DPH nově vyloučila **přirážku nad úroveň vstupní ceny bez daně u finančního pronájmu osobního automobilu**. Z toho podle žalobce plyne, že ustanovení § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., není v souladu s čl. 17 Šesté směrnice Rady, neboť Česká republika zákaz odpočtu s přistoupením k Evropské unii rozšířila. Česká republika tedy postupovala v rozporu s čl. 17 odst. 6 Šesté směrnice, když po 1.5.2004 z nároku na odpočet DPH na vstupu při pořízení osobního automobilu a při jeho technickém zhodnocení nově vyloučila přirážku nad úroveň

vstupní ceny bez daně u finančního pronájmu osobního automobilu. Uvedené se dotýká i žalobce, a sice v **případě daňového dokladu splátkových kalendářů k leasingovým smlouvám č. 541462, č. 510670, č. 511758, č. 514843, č. 521054, č. 526418, č. 526612 a č. 541462**, protože zde žalobce měl mít po 1.5.2004 nárok na odpočet DPH na vstupu u přírážky nad úroveň vstupní ceny bez daně u finančního pronájmu osobního automobilu, jak to zde platilo do 30.4.2004.

Dále žalobce u vedl, že z čl. 17 odst. 7 Šesté směrnice Rady vyplývá pro ČR právo zcela nebo zčásti vyloučit ze systému odpočtů veškerý nebo některý investiční majetek či jiný majetek v rámci hospodářského cyklu. S poukazem na judikaturu Soudního dvora ES žalobce uvedl, že pro ČR by to znamenalo, že vyloučení nároku na odpočet DPH na vstupu při pořízení osobního automobilu a při jeho technickém zhodnocení by bylo možné při současném splnění dvou podmínek, a to, provedení konzultace s výborem pro DPH a existenci důvodů hospodářského cyklu. Tyto podmínky splněny nejsou.

Žalobce navrhl, aby soud připustil přímý účinek Šesté směrnice Rady, případně aby řízení přerušil a obrátil se na Soudní dvůr Evropského společenství s předběžnou otázkou týkající se výkladu čl. 17 Šesté směrnice Rady, nebo aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k podané žalobě zrekapituloval průběh daňového řízení a k předmětné žalobě uvedl, že nepřiznání nároku na odpočet při pořízení automobilů nepřinesl současný zákon č. 235/2004, nýbrž zákaz nároku na odpočet byl zaveden již zákonem č. 588/1992 Sb. Podle § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb. plátce pořizující osobní automobil za účelem jeho provozování (nikoli za účelem dalšího prodeje) nemá nárok na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu. Žalovaný má za to, že tato pro žalobce nepříjemná skutečnost je však kompenzována při případném prodeji osobního automobilu - podle § 62 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb. je prodej (ve smyslu zákona č. 235/2004 Sb. jde o dodání) osvobozen od daně. Osvobození se aplikuje bez ohledu na výši prodejní ceny (tedy i při případném prodeji osobního automobilu se ziskem), což je principiální rozdíl oproti úpravě účinné před 1.5.2004. Stran tvrzeného rozporu ust. § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb. s čl. 17 směrnice odkázal žalovaný na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Ze správního spisu zjistil soud následující skutečnosti:

V daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období II. čtvrtletí roku 2006 žalobce uplatnil odpočet daně v celkové výši 821 925,- Kč, daň na výstupu 448 849,- Kč a nadměrný odpočet ve výši 373 076,- Kč.

Správce daně vydal podle § 43 zákona č. 337/1992 Sb. výzvu č.j.: 83671/06/069910/4300 ze dne 22.8.2006 k odstranění vzniklých pochybností o správnosti, pravdivosti, průkaznosti a úplnosti údajů výše uvedeného daňového přiznání o přijatých a uskutečněných zdanitelných plnění vykázaných v oddílu B přiznání. Podle protokolu o ústním jednání se správcem daně ze dne 12.9.2006 předložil žalobce konkrétní doklady vztahující se k předmětnému daňovému přiznání, které byly správcem daně posouzeny.

Do spisu je dále založen platební výměr č.j.: 90136/06/069910/4300 vydaný dne 13.9.2006 Finančním úřadem v Rakovníku na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období II. čtvrtletí roku 2006, kterým správce daně vyměřil žalobci vlastní daňovou povinnost ve výši 122 768,- Kč.

Odvolání proti platebnímu výměru ze dne 13.9.2006 bylo zamítnuto a platební výměr byl potvrzen rozhodnutím Finančního ředitelství v Praze ze dne 19.10.2006, č.j. 8137/06-130, které však bylo k podané správní žalobě rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 27.2.2008, č.j. 7 Ca 360/2006-47 zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení (pro nepřezkoumatelnost závěru žalovaného, že ust. § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 je v souladu s předpisy platnými pro členské země EU). Finanční ředitelství v Praze poté zamítlo odvolání a potvrdilo platební výměr ze dne 13.9.2006 rozhodnutím ze dne 17.4.2008, č.j. 2331/08-1300-506729, které však bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 29.7.2010, č.j. 11 Ca 223/2008-37 (v němž soud nesouhlasil s tvrzením, že žalovaný není oprávněn přezkoumávat námitku neslučitelnosti čl. 17 šesté směrnice se zákonem o dani z přidané hodnoty, a naopak žalovanému uložil příslušnou odvolací námitku řešit a odpovídajícím způsobem se s ní vypořádat).

Finanční ředitelství v Praze následně odvolání proti platebnímu výměru ze dne 13.9.2006 zamítlo a tento platební výměr potvrdilo žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 22.10.2010, č.j. 6961/10-1300-203245, které je předmětem tohoto přezkumného soudního řízení.

V otázce posouzení souladu vnitrostátní právní úpravy se šestou směrnicí soud vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14.6.2012, č.j. 1 Afs 48/2012-39 (vydaného ve věci daně z přidané hodnoty žalobce R. K. za I. čtvrtletí roku 2006). Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku uvedl:

„[19] Podle čl. 17 odst. 2 a 6 šesté směrnice, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 23):

2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena za zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani; (...).

6. Nejpozději do čtyř let ode dne, kdy tato směrnice vstoupí v platnost, rozhodne Rada jednomyslně na návrh Komise o tom, jaké výdaje nelze odpočíst od daně z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty nebude za žádných okolností odpočitatelná z výdajů, které nejsou přísně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

Dokud výše uvedená pravidla nevstoupí v platnost, mohou členské státy zachovat veškerá vymezení obsažená ve svých vnitrostátních předpisech v době vstupu této směrnice v platnost.

[20] Dále je třeba připomenout, že podle konstantní judikatury Soudního dvora Evropské unie (dále jen „SDEU“ nebo „Soudní dvůr“) nárok na odpočet je jakožto nedílná součást mechanismu daně z přidané hodnoty základní zásadou vlastní systému DPH a nemůže být v zásadě omezen (viz rozsudky ze dne 21. března 2000, *Gabalfrisa a další*, C-110/98 až C-147/98, *Recueil*, s. I-1577, bod 43; ze dne 8. ledna 2002, *Metropol a Stadler*, C-409/99, *Recueil*, s. I-81, bod 42, jakož i ze dne 26. května 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, *Recueil*, s. I-4357, bod 33).

[21] Soudní dvůr rovněž v citovaných bodech výše uvedených rozsudků rozhodl, že podle zásad upravujících společný systém daně z přidané hodnoty se tato daň použije na každé

výrobní nebo distribuční plnění a odpočte se přitom daň z přidané hodnoty, která zatěžuje přímo plnění na vstupu. Nárok na odpočet se uplatní okamžitě ve vztahu ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu. Z toho vyplývá, že veškeré omezení nároku na odpočet daně z přidané hodnoty má dopad na úroveň daňové zátěže a musí být používáno podobně ve všech členských státech. Odchytky jsou tudíž povoleny pouze v případech výslovně stanovených šestou směrnicí (viz rozsudek ze dne 19. září 2000, *Amprafrance a Sanofi*, C-177/99 a C-181/99, *Recueil*, s. I-7013, bod 34; výše uvedený rozsudek *Metropol a Stadler*, bod 42, jakož i rozsudek ze dne 11. prosince 2008, *Danfoss a AstraZeneca*, C-371/07, *Recueil*, s. I-0000, bod 26). Krom toho ustanovení, která stanoví odchylky od zásady nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, jež zaručuje neutralitu této daně, musejí být vykládána striktně (výše uvedený rozsudek *Metropol a Stadler*, bod 59).

[22] Krom toho je třeba uvést, že čl. 17 odst. 2 šesté směrnice vyjadřuje výslovným a přesným způsobem zásadu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet částek, které jsou jí účtovány z titulu daně z přidané hodnoty za zboží, které je jí dodáno, nebo za služby, které jsou jí poskytnuty, pokud jsou toto zboží nebo služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění (viz rozsudky *Metropol a Stadler*, bod 43; *Danfoss a AstraZeneca*, bod 27, jakož i ze dne 22. prosince 2008, *Magoora*, C-414/07, *Recueil*, s. I-0000, bod 29).

[23] Zásada nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je nicméně zmírněna derogačním ustanovením obsaženým v druhém pododstavci čl. 17 odst. 6 šesté směrnice. Podle tohoto ustanovení mohou členské státy zachovat své právní předpisy ohledně vynětí z nároku na odpočet, které existovaly v době vstupu šesté směrnice v platnost, dokud Rada neurčí výdaje, které nezakládají uvedený nárok (viz rozsudky *Metropol a Stadler*, body 43 a 44, jakož i *Danfoss a AstraZeneca*, body 27 a 28).

[24] Článek 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice obsahuje ustanovení o „statu quo“, které stanoví, že v členském státu zůstanou zachována vnitrostátní vynětí z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, která se uplatňovala před vstupem šesté směrnice v platnost. Cílem tohoto ustanovení je umožnit členským státům, do doby než Rada stanoví režim, pokud jde o vynětí z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, zachovat veškerá pravidla vnitrostátního práva týkající se vynětí z nároku na odpočet, která jejich veřejné orgány skutečně uplatňovaly v době vstupu šesté směrnice v platnost (viz rozsudky *Metropol a Stadler*, bod 48, *Danfoss a AstraZeneca*, body 30 a 31, jakož i *Magoora*, bod 35). Jak už ale bylo uvedeno výše, ustanovení, která stanoví odchylky od zásady nároku na odpočet, musejí být vykládána striktně.

[25] Výklad vnitrostátních předpisů za účelem určení jejich obsahu v době vstupu šesté směrnice v platnost a stanovení, zda tyto předpisy měly po vstupu šesté směrnice v platnost za účinek rozšíření stávajících vynětí, je v zásadě věcí soudu členského státu (viz rozsudek *Metropol a Stadler*, bod 47, jakož i *Magoora*, bod 32). Podle Soudního dvora vnitrostátním soudům přísluší vyložit v co největším možném rozsahu své vnitrostátní právo ve světle znění a účelu šesté směrnice, aby bylo dosaženo výsledků jí sledovaných, s tím, že upřednostní výklad vnitrostátních pravidel, který je co nejvíce v souladu s tímto cílem, aby se tak dospělo k řešení, jež je slučitelné s ustanoveními uvedené směrnice (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 4. července 2006, *Adeneler a další*, C-212/04, *Recueil*, s. I-6057, bod 124, či *Magoora*, bod 44).

[26] Šestá směrnice vstoupila v České republice v platnost v den přistoupení k Evropské unii, tedy 1. května 2004. Toto datum je tedy rozhodné pro účely použití čl. 17 odst. 6 druhého pododstavce uvedené směrnice.

[27] Téhož dne nabyl účinnosti zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, který nahradil zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty (zrušen taktéž ke dni 1. 5. 2004).

[28] Soudní dvůr ve věci *Magoora* (bod 41) vyslovil, že je třeba mít za to, že zrušení vnitrostátních ustanovení v den vstupu šesté směrnice v platnost v dotčeném vnitrostátním právním řádu a jejich nahrazení jinými vnitrostátními ustanovení v tentýž den jako takové neumožňuje předpokládat, že se dotčený členský stát vzdal použití vynětí z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu. Taková legislativní změna jako taková neumožňuje ani dojít k závěru, že čl. 17 odst. 6 druhý pododstavec uvedené směrnice byl porušen, nicméně za podmínky, že tato změna nevedla od uvedeného data k rozšíření předchozích vnitrostátních vynětí.

[29] Vycházejí ze shora uvedených východisek, posoudil Nejvyšší správní soud otázku souladu ustanovení o vynětí z nároku na odpočet v zákoně o daně z přidané hodnoty s čl. 17 odst. 6 šesté směrnice takto:

[30] Zákon č. 588/1992 Sb. v § 19 odst. 4 stanovil: *Plátce nemá nárok na odpočet daně při nákupu osobního automobilu, a to i formou finančního pronájmu, při technickém zhodnocení osobního automobilu a při nákupu vratných lahví. Podle odst. 5 téhož ustanovení se odstavec 4 nevztahuje na nákup osobních automobilů za účelem jejich dalšího prodeje, a to i formou finančního pronájmu, pokud je uskutečňován plátcem. Odstavec 4 se nevztahuje rovněž na nákup osobních automobilů a vratných lahví určených na vývoz, pokud je uskutečňován plátcem. A dle odst. 6: Plátce má nárok na odpočet daně z přírážky nad úroveň vstupní ceny bez daně u finančního pronájmu osobního automobilu.*

[31] Podle právní úpravy účinné od 1. 5. 2004 (§ 75 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty) nemá plátce nárok na odpočet daně při pořízení osobního automobilu, a to i při pořizování formou finančního pronájmu a při technickém zhodnocení osobního automobilu podle zvláštního právního předpisu. *Zákaz odpočtu se nevztahuje na nákup osobních automobilů plátcem za účelem jejich dalšího prodeje a finančního pronájmu. Zákaz odpočtu se nevztahuje rovněž na pořízení osobních automobilů určených na vývoz plátcem. Plátce však nemá nárok na odpočet daně, pokud osobní automobil pořízený za účelem dalšího prodeje, a to i v případě jeho pořízení formou finančního pronájmu, použije pro účel, u kterého nemá nárok na odpočet daně.*

[32] Městský soud založil svůj závěr o rozporu vnitrostátní právní úpravy s šestou směrnicí na dvou důvodech. Zaprvé dle něj poslední věta obsažená v § 75 odst. 2 rozšiřuje stávající vynětí z nároku na odpočet daně. Nejvyšší správní soud s takovým posouzením nesouhlasí, naopak přisvědčuje stěžovateli, že uvedená část tohoto ustanovení toliko zpřesňuje dříve uvedené a i bez jejího včlenění do textu předcházející právní úpravy musela být tato vykládána stejně. Účelem výjimky z vynětí z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je umožnit uplatnění odpočtu v případě, kdy je osobní automobil dále prodán (a to i formou finančního pronájmu) či vyvezen, nestává se tedy obchodním majetkem plátce, ale do jeho majetku vstupuje toliko následně, jako příjem za prodej zboží. Je tedy zcela logické, že pokud i za právní úpravy účinné před vstupem ČR do Evropské unie, plátce daně sice pořídil osobní vozidlo za účelem jeho dalšího prodeje či vývozu, následně jej použil pro jiný účel, nemohl nárok na odpočet

daně z přidané hodnoty na vstupu v takovém případě uplatnit. Tato argumentace městského soudu tedy není přípdná.

[33] Žalobce i městský soud dále argumentují, že nezařazením ustanovení obdobného § 19 odst. 6 zákona č. 588/1992 Sb. do zákona o dani z přidané hodnoty došlo k nepřipustnému rozšíření vynětí z nároku na odpočet. Jinak řečeno skutečnost, že zákon o dani z přidané hodnoty *expressis verbis* neumožňuje odečíst na vstupu daň z přírážky nad úroveň vstupní ceny bez daně u finančního pronájmu osobního automobilu, vede k rozporu § 75 odst. 2 s čl. 17 odst. 6 šesté směrnice.

[34] K tomu Nejvyšší správní soud předně uvádí, že výklad příslušných ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty je třeba podat ve světle znění a účelu šesté směrnice, aby bylo dosaženo výsledků jí sledovaných (srov. bod [25]). Současně je třeba mít na paměti nutnost vykládat všechna ustanovení obsahující odchylky od zásady nároku na odpočet restriktivně.

[35] Šestá směrnice, stejně jako zákon o dani z přidané hodnoty, jsou zbudovány na zásadě nároku na odpočet daně z přidané hodnoty. Pokud tedy zákon nestanoví jinak, je třeba vycházet z presumpce nároku na odpočet, čili cokoli, co zákon výslovně nevyjímá, je možno jako odpočet daně na vstupu.

[36] Výjimky z nároku na odpočet v zákoně o dani z přidané hodnoty stanovil v rozhodné době (první čtvrtletí roku 2006) jeho § 75. Tedy pouze u plnění výslovně vyjmenovaných v tomto ustanovení neměl plátee nárok na odpočet.

[37] Prvá věta § 75 odst. 2 vyjímá z nároku na odpočet daně při pořízení osobního automobilu, a to i formou finančního pronájmu. K tomuto omezení je nutno v souladu s judikaturou Soudního dvora přistupovat přísně restriktivně. Dle Nejvyššího správního soudu je „pořízením osobního automobilu“ nutno rozumět toliko pořízení osobního automobilu samotného, tedy plnění odpovídající kupní ceně osobního automobilu bez jakýchkoli dalších přírážek.

[38] Dále je podstatné, že ustanovení § 75 v žádné své části výslovně neomezuje možnost odpočtu v případě daně z přírážky nad úroveň ceny bez daně u finančního pronájmu osobního automobilu (tedy jinak řečeno z poplatku za finanční službu – finanční pronájem, která nemůže naplňovat pojem „pořízení osobního automobilu“). S odkazem na obecnou zásadu nároku na odpočet je pak tedy nutno § 75 zákona o dani z přidané hodnoty nutno vyložit tak, že nestanoví-li toto ustanovení výslovně výjimku z této zásady pro daň z přírážky nad úroveň ceny bez daně, je možno u ní uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu, stejně jako tomu bylo podle právní úpravy předcházející.

[39] Na základě výše uvedeného lze tedy uzavřít, že zákon o dani z přidané hodnoty nerozšířil vynětí z nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu obsažená v právní úpravě, která byla platná v době vstupu České republiky do Evropské unie, a § 75 odst. 2 cit. zákona proto neodporuje požadavkům stanoveným čl. 17 odst. 6 šesté směrnice. Jak předcházející úprava, tak úprava účinná od 1. 5. 2004 ze zásady nároku na odpočet vyjímaly toliko daň při pořízení osobního automobilu (a to i formou finančního pronájmu) a při technickém zhodnocení osobního automobilu, a to pouze za podmínky, že takový osobní automobil nebyl pořízen za účelem jeho dalšího prodeje (a to i formou finančního pronájmu) či vývozu. Ve všech ostatních případech bylo možno nárok na odpočet daně na vstupu uplatnit.“

Městský soud v Praze v předmětné projednávané věci vychází ze shora uvedených závěrů Nejvyššího správního soudu, z nichž plyne, že zákon č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty nerozšířil vynětí z nároku na odpočet DPH, a § 75 odst. 2 tohoto zákona proto neodporuje požadavkům stanoveným v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice. Jak předcházející úprava (§ 19 odst. 4 zákona č. 588/1992 Sb.), tak úprava účinná od 1.5.2004, ze zásady nároku na odpočet vyjímaly toliko daň při pořízení osobního automobilu (a to i formou finančního pronájmu) a při technickém zhodnocení osobního automobilu, za podmínky, že takový osobní automobil nebyl pořízen za účelem jeho dalšího prodeje (i formou finančního pronájmu) či vývozu. Ve všech ostatních případech bylo možno nárok na odpočet daně na vstupu uplatnit. Vnitrostátní právo tedy není v rozporu s ustanoveními šesté směrnice. Jestliže žalovaný dovodil slučitelnost vnitrostátní právní úpravy a komunitárního práva, nemusel se již z logiky věci dále zabývat otázkou případného přímého účinku směrnice a její přednostní aplikací na daný případ.

Žalobní námitka neslučitelnosti vnitrostátní právní úpravy a komunitárního práva a rovněž ani žalobní námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného proto, že se žalovaný odmítl zabývat splněním podmínek přímého účinku šesté směrnice, proto není důvodná.

Žalobce však v podané žalobě (str. 14 žalobě) namítl i to, že v případě daňových dokladů – splátkových kalendářů k leasingovým smlouvám č. 541462, 510670, 511758, 514843, 521054, 526418, 526612 a 541462 měl mít po 1.5.2004 nárok na odpočet DPH na vstupu u přírážky nad úroveň vstupní ceny bez daně u finančního pronájmu osobního automobilu, tak, jak to zde platilo do 30.4.2004.

Prvá věta § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb. vyjímá pouze nárok na odpočet daně při pořízení osobního automobilu, a to i formou finančního pronájmu. „Pořízením osobního automobilu“ je nutno rozumět toliko pořízení osobního automobilu samotného, tedy plnění odpovídající jeho kupní ceně bez jakýchkoli dalších přírážek. Ustanovení § 75 zákona č. 235/2004 Sb. v žádné své části výslovně neomezuje možnost odpočtu v případě daně z přírážky nad úroveň ceny bez daně u finančního pronájmu osobního automobilu (jinak řečeno z poplatku za finanční službu – finanční pronájem, která nemůže naplňovat pojem „pořízení osobního automobilu“). S ohledem na obecnou zásadu nároku na odpočet je nutno § 75 zákona č. 235/2004 Sb. vyložit tak, že nestanoví-li toto ustanovení výslovně výjimku z této zásady pro daň z přírážky nad úroveň ceny bez daně, je možno u ní uplatnit nárok na odpočet daně na vstupu, stejně jako tomu bylo podle právní úpravy předcházející.

Městský soud se zabýval dále otázkou, zda vlastní daňová povinnost byla žalobci doměřena toliko z důvodu neoprávněného odpočtu daně při pořízení osobních automobilů, tedy ze samotné kupní ceny automobilu (v takovém případě by postup žalovaného byl správný) či současně také z důvodu uplatnění odpočtu daně z přírážky na úroveň kupní ceny bez daně (v takovém případě by žalovaný postupoval v rozporu s § 75 odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty).

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí zmínil odvolací námitku žalobce, že finanční pronájem by se měl považovat za službu, a k této okolnosti by mělo být přihlíženo při zdanění. V reakci na tuto námitku pak žalovaný pouze uvedl, že se jedná o námitku irelevantní, neboť dle § 4 odst. 3 písm. g) zákona o dani z přidané hodnoty se finanční pronájem pro účely této daně posuzuje jako dodání zboží. Dále však již ve svých úvahách

nepokračoval a nevysvětlil, zda žalobci byla doměřena daňová povinnost pouze z hodnoty pořízených osobních automobilů anebo současně i z důvodu uplatnění odpočtu daně z přírážky nad úroveň kupní ceny bez daně. Uvedené spolehlivě nevyplývá ani z obsahu spisového materiálu.

Důkazní situace je tak podle městského soudu obdobná situaci posuzované Nejvyšším správním soudem v rozsudku 1 Afs 18/2015-35 ze dne 3.6.2015, kterým Nejvyšší správní soud zrušil nejen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18.12.2014, č.j. 8 Af 58/2010-106, ale i rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze ze dne 4.8.2010, č.j. 4454/10-1300-203245 (jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzen platební výměr na DPH za I. čtvrtletí roku 2006), a to s odůvodněním, že *„důvody pro doměření daně (či odepření nároku na odpočet) musí být v odůvodnění rozhodnutí přesně popsány; uvedeny musí být i důvody, v nichž správní orgán výtkám žalobce vyhověl. Je-li po celou dobu řízení sporné, z jakých plnění může daňový subjekt nárokovat odpočet daně, bylo na správci daně, aby srozumitelně a přehledně v odůvodnění rozhodnutí veškeré kroky popsal..... Není-li v odůvodnění rozhodnutí o doměření daně vysvětleno, z jakých důvodů k doměření daně dochází (zda pouze pro neuznání nároku na odpočet daně při nákupu osobního vozidla, či také z důvodu vyloučení nároku na odpočet DPH z přírážky nad úroveň vstupní ceny bez daně u finančního pronájmu osobního automobilu - z poplatku za finanční službu -finanční pronájem), je to důvodem pro zrušení rozhodnutí správního orgánu podle § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., neboť takové rozhodnutí je nepřezkoumatelné“*.

Ze stejných důvodů shledal i městský soud nepřezkoumatelnost předmětného žalobou napadeného rozhodnutí, neboť ani v jeho odůvodnění není srozumitelně uvedeno, zda k doměření daně došlo pouze pro neuznání nároku na odpočet daně při nákupu osobního automobilu, či také z důvodu vyloučení nároku na odpočet DPH z přírážky nad úroveň vstupní ceny bez daně z finančního pronájmu osobního automobilu.

Soud s ohledem na uvedené bez jednání zrušil napadené rozhodnutí jako nepřezkoumatelné a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení, a to podle § 78 odst. 1, 4 s.ř.s. ve spojení s § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Úspěšnému žalobci přiznal náhradu za soudní poplatek zaplacený z podané žaloby ve výši 2.000,- Kč. Dále náklady na zastoupení žalobce ve výši 5.808,- Kč, a to za dva úkony právní služby – příprava a převzetí věci a sepsání žaloby - po 2.100,- Kč a dva související paušální poplatky po 300,- Kč, dle § 7, 9 odst. 3 písm. f) a 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., ve spojení s čl. II. vyhl. č. 486/2012 Sb., po zvýšení o 21 % DPH. Náklady řízení celkem jsou tedy ve výši 7.808,- Kč.

Poučení:

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

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

V Praze dne 30. listopadu 2015

JUDr. Eva Pechová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sylvie Kosková