



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D. a soudců Mgr. Václava Trajera a JUDr. Petr Černého, Ph.D. v právní věci **žalobce: R. L.**, bytem „X“, zastoupeného Ing. Vilémem Vernerem, daňovým poradcem se sídlem v Žatci, Smetanovo nám. č. p. 333, PSČ 438 01, **proti žalovanému: F i n a n č n í m u ř e d i t e l s t v í v Ústí nad Labem**, ul. Velká Hradební č. p. 61, Ústí nad Labem, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 1. 2008, č. j. 16391/07-1100-500593,**

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 11. 1. 2008, č. j. 16391/07-1100-500593, a dodatečné platební výměry Finančního úřadu v Podbořanech ze dne 4. 1. 2007, č. j. 114/07/202970/5750, č. j. 116/07/202970/5750, č. j. 117/07/202970/5750 a č. j. 126/07/202970/5750, **se pro nezákonnost z r u š u j í** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **p o v i n e n zaplatit** žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **9.200,-Kč** do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 11. 1. 2008, č. j. 16391/07-1100-500593, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti čtyřem dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Podbořanech (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 1. 2007, jimiž byla žalobci stanovena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 1999, 2000, 2001 a 2002 za použití pomůcek dle ust. § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a to ve výši 3.425,-Kč za rok 1999 dodatečným platebním výměrem č. j. 114/07/202970/5750, ve výši 101.692,-Kč za rok 2000 dodatečným platebním výměrem č. j. 116/07/202970/5750, ve výši 78.386,-Kč za rok 2001 dodatečným platebním výměrem č. j. 117/07/202970/5750 a ve výši 32.032,-Kč za rok 2002 dodatečným platebním výměrem č. j. 126/07/202970/5750. Současně žalobce požadoval, aby mu žalovaný uhradil náhradu nákladů soudního řízení.

V žalobě namítl, že žalovaný v daňovém řízení (*pozn. soudu - daňové řízení, které*

následovalo po zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 11. 2005, č. j. 15 Ca 228/2004 – 46, kdy prvotní rozhodnutí žalovaného a jemu předcházející 4 dodatečné platební výměry byly zrušeny pro vady řízení a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení) provedl výslech jen několika svědků, přičemž z jejich svědeckých výpovědí dovozuje, že správcem daně zpochybněné doklady o nákupu pohonných hmot tito svědci nevystavili a nepodepsali. Svědek R. B. přitom potvrdil, že na čerpací stanici „BIDIPO“ v Hlubanech u Podbořan docházelo k vydávání i ručně psaných dokladů s tím, že komu tyto doklady předal, si již tento svědek nepamatoval. Dle žalobce navíc z rozhodnutí žalovaného nevyplývá, proč z výpovědi tohoto svědka dovozuje, že tyto doklady jsou tytéž, které má ve svém účetnictví žalobce. Kromě výpovědi tohoto svědka přitom žalovaný nepředložil žádný důkazní prostředek, kterým by potvrdil, že k vydávání těchto dokladů došlo pouze tehdy, kdy nebyly čerpány pohonné hmoty. V návaznosti na právě uvedené žalobce namítl, že nebyl vyslechnut bývalý pracovník K.. Jestliže však nebyly provedeny výslechy všech svědků, nýbrž jen některých, nemůže žalovaný s jistotou tvrdit, že ani ti svědci, kteří vyslechnuti nebyli, sporné doklady nevystavili.

Totéž se týká i odborného posouzení pravosti podpisů, které provedla A. G.. Dle žalobce se žalovaný nadbytečně zabývá dokazováním, že nevznikly inventarizační rozdíly na čerpací stanici „ZZN“ v Podbořanech, neboť žalobce nikdy netvrdil, že by ručně psané doklady dostával jen při poruše systému ADAST a že by na čerpací stanici musely vzniknout inventarizační rozdíly. K čerpání pohonných hmot docházelo za plného provozu a právě proto nemohlo dojít k žádným inventarizačním rozdílům.

Naopak žalovaný se ve svém rozhodnutí vůbec nezabýval zhodnocením výslechu svědka I. Č., který potvrdil, že na čerpací stanici „ZZN“ v Podbořanech při čerpání pohonných hmot dostával ručně psané doklady o nákupu pohonných hmot. Tento svědek si jen nepamatoval, kdo mu je vystavoval, což je ovšem pro velký časový odstup pochopitelné a navíc zákazník může těžko znát pracovníky obsluhy čerpacích stanic jménem. Žalovaný přitom nezdůvodnil, proč výpověď tohoto svědka nepovažuje za potřebné do své právní úvahy zahrnout, čímž porušil zásadu volného hodnocení důkazů zakotvenou v ust. § 2 odst. 3 a ust. § 31 odst. 2 daňového řádu.

Dále žalobce namítl, že žalovaný odmítl provést navrhovaný důkazní prostředek, a to expertízu razítek na sporných dokladech, třebaže tímto důkazním prostředkem žalobce hodlal prokázat, že při zjištění shodnosti otisků na dokladech ze systému ADAST a na sporných dokladech bude prokázáno, že i ručně psané doklady vydávala obsluha čerpací stanice. Žalobce je přesvědčen, že má možnost nákup prokázat dvěma způsoby – jednak doklady o nákupu a jednak i jinými důkazními prostředky, což jsou např. záznamy o provozu vozidla, ze kterých jsou zřejmé najeté kilometry a tím i odpovídající spotřeba nafty. Žalobce tak tímto důkazním prostředkem hodlal prokázat původ dokladů. Žalovaný sice argumentuje tím, že razítka nejsou povinnou součástí dokladů, ovšem podpisy obsluhy rovněž nejsou povinnou součástí dokladů, a přesto žalovaný provedl dokazování podpisy obsluhy, neboť si byl vědom, že tento důkazní prostředek potvrdí jeho stanovisko. Dle žalobce ze strany žalovaného byla provedena nedovolená selekce důkazních prostředků, což opět představuje porušení ust. § 2 odst. 3 a ust. § 31 odst. 2 daňového řádu.

Žalobce rovněž namítl, že žalovaný se ve svém rozhodnutí vůbec nezabýval faktem, jak mohl žalobce dosáhnout vykázaných jízdních výkonů, kdyby nenačerpal pohonné hmoty, které byly správcem daně z výdajů vyloučeny. Vedle toho žalobce nesouhlasí s tím, že neprováděl inventarizaci majetku a závazků, jak uvádí žalovaný, který vychází z toho, že žalobci vznikly ke konci zdaňovacího období zásoby, které byl povinen inventarizovat. Žalobce však nemá a neměl nějaké skladované zásoby, tedy zejména zboží a materiál. Nakupované automobilové náhradní díly jsou ihned namontovány na automobil a nejsou skladovány. Natankovaná nafta do nádrže

automobilu své postavení samostatné věci ve smyslu ust. § 118 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, ztrácí a stává se součástí automobilu ve smyslu ust. § 120 odst. 1 téhož zákona. Dle žalobce se stejně chová i spotřeba ostatních kapalin, které se při provozu spotřebovávají nebo např. namontování pneumatik, které se provozem rovněž opotřebovávají, a proto by správce daně neměl požadovat vedení pneumatik na skladových kartách do doby, než se úplně opotřebují, odmontují a jsou zlikvidovány. Podle stanoviska žalovaného však jsou účetní jednotky povinny inventarizovat k 31. 12. každého roku i nespotřebovaný olej, nespotřebované náplně do ostřikovačů, nespotřebované (i když namontované pneumatiky) a obecně všechny náhradní díly, které již byly namontovány, ale nedošlo k jejich úplné spotřebě. Z úplně stejných důvodů proto není nikdy požadováno vedení skladové evidence pohonných hmot např. u osobních automobilů, i když z logiky žalovaného by měla tato povinnost vyplývat pro každého poplatníka. Dle žalobce by proto vedení skladové evidence nafty přicházelo v úvahu pouze tehdy, kdyby jím byla nafta uchovávána v externích nádržích a z nich by byla podle potřeby přečerpávána do nádrže vozu. Žalobce však žádné takovéto nádrže nemá a naftu v nich neskladuje. Zákon nezná zvláštní úpravu pro naftu a ostatní druhy materiálu, a proto se i u nafty jako u každého jiného materiálu za okamžik spotřeby musí považovat okamžik, kdy ztrácí své postavení samostatné věci a je vydána ke svému účelu, tj. je natankována do nádrže automobilu. Tvzení žalovaného, že žalobce nevedl skladovou evidenci zásob a neprovedl inventarizaci zásob je tak v rozporu se zákonnými ustanoveními i se skutečností, a tudíž je nutno jej považovat za účelové, jelikož stav nafty v nádrži automobilu nemůže ovlivnit základ daně, ani významně ovlivnit celkovou vypočtenou spotřebu nafty na 1 km za celé zdaňovací období. Dle žalobce pak zcela jinou otázkou je, zda splnil svoji povinnost vést evidenci jízd. Žalobce má přitom za to, že tuto povinnost splnil, neboť vedl záznamy o provozu vozidla, které splňovaly všechny požadavky uvedené v Pokynu č. D-190 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmu“). Z tohoto pokynu ani z tohoto zákona dle žalobce nevyplývá povinnost uvádět v evidenci jízd množství spotřebovaných pohonných hmot. Rovněž tak v zákoně o daních z příjmu neexistuje ohledně evidence jízd žádná speciální úprava zvlášť pro nákladní a zvlášť pro ostatní automobily. Pokud měl správce daně pochybnosti o údajích na některých záznamech o provozu vozidla, měl tyto pochybnosti konkretizovat a zákonným způsobem vyzvat žalobce k jejich odstranění, což se nestalo.

Závěrem žalobce uvedl, že v záležitosti nákupu náhradních dílů od společnosti R.E.P. STYLING, spol. s r.o., se žalovaný soustředil na to, zda tato společnost prokáže nákup náhradních dílů a jejich uskladnění. Toto dokazování se však netýká vztahu žalobce a společnosti R.E.P. STYLING, spol. s r.o., nýbrž vztahu této společnosti s jejími dodavateli. Prokázání či neprokázání těchto vztahů nemůže jít k tíži žalobce, protože ten do těchto vztahů vůbec nevstupoval. Žalovaný se měl zabývat prokazováním, zda společností R.E.P. STYLING, spol. s r.o., byly dodány náhradní díly žalobci a zda je žalobce použil při svém podnikání. Již v průběhu daňové kontroly přitom byly doloženy příslušné doklady o nákupu náhradních dílů, tyto doklady byly řádně uhrazeny a dodání náhradních dílů bylo potvrzeno i V. B., jednatelem společnosti R.E.P. STYLING, spol. s r.o. Kde tato společnost díly zakoupila a zda to prokáže, je pro žalobce irelevantní. Tím, že žalovaný po žalobci požaduje prokazování skutečností, které se týkají účetnictví jiného subjektu, porušuje ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, neboť skutečnosti o tom, kde společnost R.E.P. STYLING, spol. s r.o., nakupovala zboží, žalobce nikdy ve svých přiznáních či hlášeních netvrdil.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost, když žalovaný nerozhodoval v rozporu s právními předpisy, žalobce v daňovém řízení nebyl zkrácen na svých zákonných právech a žalovaný vydal přezkoumatelné rozhodnutí.

K namítanému neprovedení výsledku svědka K. a současně neprovedení grafologického posouzení jeho podpisu žalovaný podotkl, že svědecká výpověď a taktéž grafologický posudek jeho podpisu nemohly být provedeny z důvodu úmrtí pana K.. K samotné námitce ve vztahu ke grafologickému posudku razítek na dokladech žalovaný zmínil, že správce daně zpochybňoval doklady jako takové, tedy že nebyly vystavovány čerpací stanicí „ZZN“ v Podbořanech, nikoliv razítka na nich, která navíc nejsou povinnou součástí dokladů. Znalcem přitom bylo potvrzeno, že svědci, s jejichž výpověďmi se žalovaný vypořádal v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, sporné doklady nevystavili, což znamená, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by tyto doklady čerpací stanice „ZZN“ v Podbořanech vůbec vydala.

K námitce ohledně inventarizačních rozdílů na čerpací stanici „ZZN“ v Podbořanech a vydávání dokladů při poruše systému ADAST žalovaný uvedl, že tyto informace měly pro správce daně pouze informativní charakter, samy o sobě neměly vliv na výši dodatečně vyměřené daně,

Ke svědecké výpovědi I. Č. žalovaný poznamenal, že tento svědek do protokolu ze dne 24. 9. 2007 vypověděl, že nakupoval u čerpací stanice „ZZN“ v Podbořanech a že dostával za nákup pohonných hmot rukou psané doklady od obsluhy této čerpací stanice. Svědek však nebyl schopen konkretizovat, který ze zaměstnanců čerpací stanice „ZZN“ v Podbořanech ručně psané doklady vystavoval, když všichni zaměstnanci čerpací stanice v rámci svých svědeckých výpovědí uvedli, že žádné ručně psané doklady nevystavovali. Navíc v daňovém řízení nebylo vůbec prokázáno, že by tyto doklady čerpací stanice „ZZN“ v Podbořanech vůbec vydala.

Dále žalovaný uvedl, že v předmětné věci nerozporoval spotřebu pohonných hmot k provozu silniční nákladní dopravy, nýbrž to, že žalobce neprokázal nakoupení pohonných hmot právě na základě sporných ručně psaných dokladů. Proto se nemohlo jednat o daňově účinné výdaje ve smyslu ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmu.

K tvrzením žalobce ohledně inventarizace majetku a závazků žalovaný podotkl, že správce daně měl za prokázaný vznik zásob ke konci zdaňovacího období, přičemž tyto zásoby byl žalobce povinen inventarizovat. S touto povinností přitom úzce souvisel i způsob vedení účetnictví žalobcem, když jím vedené účetnictví vykazovalo vady za předmětné období roků 1999 až 2002. Jelikož skladová evidence pohonných hmot žalobcem nebyla vedena, nebylo možno věrohodným způsobem ověřit výši vykázané spotřeby nafty uplatněné žalobcem do daňově účinných výdajů. Dle žalovaného přitom za okamžik spotřeby nelze považovat natankování nafty do automobilů u čerpacích stanic, protože se ve skutečnosti dle Postupů účtování č. j. 281/71 702/1995, ve znění pozdějších změn, jedná o nákup zásob nafty na sklad, který by měl být na skladové kartě uveden jako příjem a zároveň výdej do nádrží jednotlivých automobilů. Rozdíl mezi nakoupenou naftou na sklad, jejím výdejem a její skutečnou spotřebou při provozu automobilů k podnikatelským účelům byl žalobce povinen vykázat jako zůstatek v inventurách k 31. 12. jednotlivých let 1999 až 2002.

Dále žalovaný uvedl, že v předmětné věci zjišťoval, zda společnost R.E.P. STYLING, spol. s r.o., měla náhradní díly ve vlastnictví a mohla je prodat žalobci. Bylo přitom zjištěno, že tato společnost reálně nepodnikala, nevykazovala žádné pohledávky nebo závazky, nevlastnila žádný majetek, a to od roku 1998. Stejně tak se tato společnost nezabývala opravami aut a vedle toho podávala daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob s nulovými údaji. Navíc u spotřebního družstva v Podbořanech JEDNOTA bylo zjištěno, že žádné prostory k uskladnění náhradních dílů společnosti R.E.P. STYLING, spol. s r.o., toto družstvo nepronajímalo.

Dle přesvědčení žalovaného tak daňové řízení vedené před správcem daně bylo vedeno v souladu s ust. § 2 odst. 8 daňového řádu, netrpí žalobcem vytýkanými vadami řízení. Správce daně i žalovaný hodnotili předložené důkazní prostředky v souladu s ust. § 2 odst. 3 daňového řádu,

ke všem zjištěním se mohl žalobce vyjádřit a podávat námitky a návrhy, v průběhu celého řízení bylo přihlíženo ke všemu, co vyšlo najevo. Rovněž tak nebylo porušeno ust. § 31 a ust. § 50 odst. 6, odst. 7 daňového řádu. Pro veškerá svá tvrzení obsažená v tomto písemném vyjádření k žalobě nachází oporu v zákonné úpravě a ve spisové dokumentaci správních orgánů obou stupňů. Závěrem pak žalovaný ještě poznamenal, že žalobce nesplnil povinnost tvrdit, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů či jejich části odporují konkrétnímu zákonnému ustanovení, a také nesplnil povinnost toto tvrzení odůvodnit.

V následně učiněné replice žalobce setrval na jednotlivých žalobních námitkách, přičemž zdůraznil, že pokud nebyli vyslechnuti všichni svědci včetně pana K., byť i z objektivních důvodů, nelze tvrdit, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, že by tyto doklady čerpací stanice „ZZN“ v Podbořanech vůbec vydala. Pokud by žalovaný neodmítl provést grafologický posudek razítek na sporných dokladech, bylo by prokázáno jako i ve dvou jiných případech, že na těchto dokladech se nachází originální otisk razítka používaného obsluhou této čerpací stanice v době vydání těchto dokladů a tedy, že doklady byly někým z této čerpací stanice vydávány. Žalobce dále vyjádřil nesouhlas s tím, že inventarizační rozdíly měly v daném případě pro žalovanou stranu jen informativní význam, když de facto byly vzaty jako jeden z důkazních prostředků. Dle žalobce se žalovaný nijak nezabýval skutečností, jak mohl žalobce vykázat jízdní výkony bez nákupu pohonných hmot. Vedle toho žalobce trvá na tom, že pohonné hmoty nalité do nádrže automobilu ztrácejí své postavení samostatné věci a stávají se součástí tohoto automobilu. A závěrem žalobce podotkl, že neručí za to a nemůže prokazovat, jak jeho dodavatelská společnost R.E.P. STYLING, spol. s r.o., prokáže správci daně záležitosti týkající se jejího účetnictví a smluv.

O žalobě soud rozhodoval v souladu s ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalobce i žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasili.

Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v ustanoveních § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí dle § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud z úřední povinnosti přihlídnout toliko k takovým vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, a to včetně případné prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají jeho nicotnost podle § 76 odst. 2 s. ř. s.

Na tomto místě soud považuje za potřebné podotknout, že se neztotožnil s názorem žalovaného, že žalobce v předmětné žalobě nesplnil povinnost tvrdit, že rozhodnutí správních orgánů obou stupňů odporují konkrétnímu zákonnému ustanovení a také tato tvrzení zdůvodnit, když z textu žaloby zjevně vyplývá opak.

Dále soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu dospěl k závěru, že na základě podané žaloby je nutné rozhodnutí žalovaného i jemu předcházející čtyři dodatečné platební výměry s ohledem na stávající judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu zrušit pro nezákonnost, a to pro marné uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně z příjmů fyzických osob žalobci za všechna předmětná čtyři zdaňovací období za roky 1999 až 2002.

Zde je třeba podotknout, že v daném případě sice námitka prekluze nebyla žalobcem uplatněna, avšak Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 -

35, publikovaném ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 1851/2009 a také na www.nssoud.cz s odkazem na nálezu Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07, judikoval, že soud má povinnost vypořádat se s otázkou daňové prekluze nejen tehdy, je-li namítána, ale i v případě, že sám dospěje k závěru, že k prekluzi práva skutečně došlo. K přezkoumání eventuální prekluze práva doměřit daň soud tedy v předmětné věci přistoupil z úřední povinnosti.

Problematicku prekluze v daňovém řízení upravuje ust. § 47 daňového řádu. Dle odst. 1 tohoto ustanovení platí, že nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. V odstavci 2 citovaného ustanovení je dále uvedeno, že byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven.

Marné uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daňové povinnosti žalobci na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 soud dovodil ze skutečnosti, že prekluzivní lhůta ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období ve světle nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, dle kterého tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně stanovená v ust. § 47 odst. 2 daňového řádu počíná již běžet od konce zdaňovacího období, v němž daňová povinnost vznikla, a nikoliv až od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání, začala běžet dnem 31. 12. 1999 a konec jejího běhu připadal na den 31. 12. 2002.

Z obsahu správního spisu, který byl předložen žalovaným, ovšem prokazatelně vyplývá, že daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období mj. roku 1999, která by mohla být úkonem dle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, byla u žalobce zahájena až dne 21. 8. 2003, jak je zřejmé z protokolu o ústním jednání z téhož dne, tj. ze dne 21. 8. 2003 č. j. 19038/03/202930/1773. Tato skutečnost pak ale nemůže vést k jinému závěru než k tomu, že se tak stalo po marném uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daně. Jiný úkon ze strany správce daně vůči žalobci, o němž by se dalo uvažovat, že by byl úkonem ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, a který by byl učiněn před 31. 12. 2002, nebyl dle obsahu předloženého správního spisu uskutečněn, což ani nerozporoval sám žalovaný v průběhu soudního řízení. Proto nemohlo dojít po datu 31. 12. 2002 ze strany správce daně a potažmo žalovaného k následnému zákonnému doměření daňové povinnosti žalobci za zdaňovací období roku 1999. Dodatečný platební výměr správce daně ze dne 4. 1. 2007, č. j. 114/07/202970/5750, a v té části na něj navazující rozhodnutí žalovaného, proti němuž směřuje předmětná žaloba, tak byla vydána v rozporu se zákonem.

Pokud se jedná o daňové povinnosti žalobce k dani z příjmů fyzických osob za zbývající zdaňovací období, tj. roků 2000, 2001 a 2002, tak marné uplynutí prekluzivní lhůty k jejich doměření soud dovodil z poněkud jiných skutečností, než jako u zdaňovacího období za rok 1999.

Při učinění tohoto závěru soud vycházel z nesporného faktu, že správce daně zahájil u žalobce dne 21. 8. 2003 daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období vedle roku 1999 i roků 2000, 2001 a 2002, přičemž toto zahájení je zachyceno v již výše citovaném protokole o ústním jednání ze dne 21. 8. 2003 č. j. 19038/03/202930/1773. Tímto úkonem přitom nepochybně došlo k prolongaci tříletých prekluzivních lhůt ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, když původní prekluzivní lhůty ve světle nálezu Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, měly bez dalšího marně uplynout ve vztahu k roku 2000 již dne 31. 12. 2003, ve vztahu k roku 2001 již dne 31. 12. 2004 a ve vztahu k roku 2002 již dne 31. 12. 2005, zatímco v důsledku zahájení dotyčné daňové kontroly konec běhu těchto lhůt připadl nově, a to shodně, na den 31. 12. 2006. Další úkony ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu po ukončení této daňové kontroly, k čemuž došlo dne 20. 10. 2003, kdy se žalobcem byla projednána zpráva o provedené

daňové kontrole, již správce daně neučinil, neboť vzápětí dne 23. 10. 2003, přikročil k vydání tří dodatečných platebních výměrů, jimiž žalobci dodatečně vyměřil za použití pomůcek ve smyslu ust. § 31 odst. 5 daňového řádu daň z příjmů fyzických osob, a to č. j. 23002/03/202970 za zdaňovací období roku 2000 ve výši 136.796,-Kč, dále č. j. 23003/03/202970 za zdaňovací období roku 2001 ve výši 78.386,-Kč a č. j. 23006/03/202970 za zdaňovací období roku 2002 ve výši 32.608,-Kč, vedle dodatečného platebního výměru z téhož dne, tj. ze dne 23. 10. 2003, č. j. 23000/03/202970, jímž byla žalobci rovněž podle pomůcek doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 18.425,-Kč.

Všechny čtyři dodatečné platební výměry žalobce napadl odvoláním, přičemž ani v rámci odvolacího řízení žalovaným již nebyl učiněn další úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, neboť žalovaný o odvolání rozhodl tzv. od stolu, a to rozhodnutím ze dne 30. 8. 2004, č. j. 3511/110/2004, jimiž všechny čtyři dodatečné platební výměry správce daně ze dne 20. 10. 2003 potvrdil.

Při učinění výše předestřených závěrů soudu o běhu prekluzivní lhůty a její prolongaci soud vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu. Soud především vycházel z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005-94, které je publikováno ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 953/2006 a také na www.nssoud.cz, v němž bylo vysloveno, že platebním výměrem se daň vyměřuje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh tříleté lhůty podle ust. § 47 odst. 2 daňového řádu. Dále soud vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 – 52, který je publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 634/2005 a také na www.nssoud.cz, v němž bylo konstatováno, že pokud správce daně zahájil před uplynutím lhůty stanovené ust. v § 47 odst. 1 daňového řádu daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven, když kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně. Běh lhůty pak již nemohou ovlivnit jednotlivé dílčí úkony provedené v průběhu daňové kontroly.

Dále soud uvádí, že v dané věci neměl žádných pochyb o dalších relevantních skutkových okolnostech případu, které jsou ostatně náležitě zachyceny ve správním spisu, jenž předložil žalovaný, a to, že rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 11. 2005, č. j. 15 Ca 228/2004 – 46, byly na základě předchozí žaloby žalobce zrušeny pro vady řízení mj. všechny tři dodatečné platební výměry správce daně ze dne 20. 10. 2003 a na něj navazující rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2004, neboť soud shledal, že správce daně dosud neunesl důkazní břemeno ohledně závěru o nutnosti doměřit předmětné daňové povinnosti žalobci podle pomůcek. Soud tehdy věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ovšem aniž by tím *a priori* deklaroval, že daňové povinnosti neměly být žalobci doměřeny vůbec. Tento postup soudu byl přitom zcela v souladu s tehdejší rozhodovací praxí správních soudů včetně Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 3. 2006, č. j. 15 Ca 147/2005 - 29 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2007, č. j. 2 Afs 148/2006 -54 nebo rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 2. 5. 2007, č. j. 15 Ca 233/2005 - 35 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2007, č. j. 1 Afs 48/2007 - 63).

V návaznosti na právě uvedené soud podotýká, že mezi účastníky řízení není taktéž žádného sporu ohledně toho, že v dalším řízení po vydání zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 11. 2005, č. j. 15 Ca 228/2004 – 46, správce daně vůči žalobci učinil několik úkonů směřujících k dalšímu doměření daňových povinností žalobci, k čemuž ostatně došlo dne 4. 1. 2007, kdy správce daně ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období mj. roků

2000 až 2002 opětovně vydal dodatečné platební výměry, jak byly citovány shora. Pokud soud zmínil, že před opětovným vydáním tří dodatečných platebních výměrů ze dne 4. 1. 2007 týkajících se zdaňovacích období roků 2000 až 2002 správce daně vůči žalobci učinil několik úkonů směřujících k dalšímu doměření daňových povinností žalobci, tak soud má na mysli především vyrozumívání žalobce ze strany správce daně o provádění jednotlivých svědeckých výsledků P. L., J. K., M. K., Ing. L. J., R. B., V. B., které se uskutečnily v časovém rozmezí 19. 7. 2006 až 27. 9. 2006, dále předvolání žalobce ke správci daně na den 4. 12. 2006 za účelem konečného zhodnocení důkazních prostředků v dosavadním daňovém řízení, dále písemné vyrozumění žalobce o konečném zhodnocení důkazních prostředků správcem daně v daňovém řízení před stanovením dotčených daňových povinností, které bylo žalobci doručeno žalobci dne 27. 12. 2006.

Přes velké množství úkonů, které byly vůči žalobci učiněny ze strany správce daně v dalším řízení, které se uskutečnilo po vydání zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 11. 2005, č. j. 15 Ca 228/2004 – 46, je však soud nucen konstatovat, že žádný z těchto úkonů nelze vyhodnotit jako úkon ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, který by prolongoval stávající prekluzivní lhůtu k dodatečnému doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2000 až 2002 žalobci, jejíž konec v důsledku zahájení daňové kontroly dne 21. 8. 2003 připadal na den 31. 12. 2006.

K tomuto dílčímu závěru, který má ovšem na vyhodnocení důvodnosti žaloby zásadní dopad, dospěl soud s ohledem na stávající judikaturu Nejvyššího správního soudu, kterou je třeba zohlednit i v daném případě, jak soud rozvede níže.

S ohledem na vývoj judikatury prezentované zejména rozhodnutími rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, publikovaném ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1865/2009, a ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, publikovaném ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 1997/2010, kdy oba judikáty jsou dostupné i na www.nssoud.cz, se soud v rámci vyhodnocování otázky prekluze totiž musel primárně zabývat tím, zda správce daně a následně žalovaný vůbec mohli pokračovat v daňovém řízení, když předchozím rozhodnutím soudu byly současně s odvolacím rozhodnutím zrušeny mj. i tři výše citované dodatečné platební výměry týkající se zdaňovacích období roků 2000 až 2002.

V usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu totiž s „konečnou“ platností zabýval problematikou možnosti opětovného rozhodování o téže dani za téže zdaňovací období v důsledku zrušení prvotních prvoinstančních rozhodnutí správců daně rozhodnutími odvolacích orgánů v daňovém řízení, přičemž v tomto usnesení bylo ve vztahu k úpravě odvolacího řízení v daňovém řízení konstatováno, že: *„Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu v řízení, které jeho vydání předcházelo, odstraní správce daně prvního stupně autoremedurou (§ 49 odst. 1 daňového řádu) nebo odvolací orgán postupem podle § 50 odst. 3 daňového řádu. Postup podle § 50 odst. 3 daňového řádu se uplatní jak v řízení o odvolání proti dani stanovené dokazováním (§ 50 odst. 6 daňového řádu), tak v řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu). V odvolacím řízení je přípustná i změna způsobu stanovení daně. V řízení o odvolání proti dani stanovené podle pomůcek (§ 50 odst. 5 daňového řádu) může odvolací orgán také vrátit věc správci daně prvního stupně k rozhodnutí podle § 49 odst. 1 daňového řádu. Podmínky pro takový postup jsou dány i tehdy, je-li na místě změna způsobu stanovení daně.“* Dále soud uvádí, že

v tomto usnesení se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zabýval i charakterem nového rozhodnutí vydaného po zrušení prvotního daňového rozhodnutí v odvolacím řízení z toho pohledu, zda se jedná o rozhodnutí nicotné či pouze nezákonné, přičemž v tomto směru bylo vysloveno, že „*daňový řád nezná možnost zrušení rozhodnutí a vrácení věci prvostupňovému orgánu k dalšímu řízení, správce daně prvního stupně nemůže „pokračovat“ v daňovém řízení a vydat další platební výměr. Pokud tak učiní a platební výměr znovu vydá, pak ovšem ve srovnání s obecným chápáním nicotnosti nelze dojít k závěru, že tento platební výměr naplňuje znaky, které z něho činí nicotný akt. Je vydán orgánem, který je orgánem veřejné moci nadaným pravomocí vydávat platební výměry, a pokud netrpí jinou zjevnou těžkou vadou, vyvolá právní následky. Vylučuje-li zákon opětovné vydání platebního výměru správcem daně, pak se jedná o rozhodnutí nezákonné. Nezákonnost aktu musí být před soudem namítána.*“

Ve svém rozhodnutí ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, pak rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dále konstatoval, že „*prvostupňový orgán v daňovém řízení nemůže po zrušení svého rozhodnutí (platebního výměru) v řízení pokračovat a vydat rozhodnutí nové. Nemůže-li tak učinit po zrušení rozhodnutí odvolacím orgánem, nemůže tak učinit ani po zrušení platebního výměru soudem. ... Zrušil-li soud dodatečný platební výměr, nemůže být vydán znovu a nepřichází v úvahu ani pokračování daňového řízení.*“ K možnosti následného postupu daňového orgánu po zrušení platebního výměru soudem v citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud uvedl, že „*takové řízení může být pouze zastaveno, a to podle § 27 odst. 1 písm. g) daňového řádu pro odpadnutí řízení. Nemožnost vydání nového dodatečného platebního výměru brání pokračování v řízení, což je třeba podřadit tomuto ustanovení.*“

Z právě uvedeného vyplývá, že správce daně a žalovaný po vydání zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 11. 2005, č. j. 15 Ca 228/2004 – 46, kterým byly vedle odvolacího rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2004 zrušeny mj. i tři prvotní dodatečné platební výměry ze dne 23. 10. 2003 týkající se zdaňovacích období roků 2000 až 2002, nemohli dále pokračovat v daňovém řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2000 až 2002. Proto z podstaty věci bylo vyloučeno, aby jejich úkony činěné v tomto následném daňovém řízení vůči žalobci mohly být vyhodnoceny jako úkony ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, které by prodloužovaly stávající prekluzivní lhůtu k dodatečnému doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2000 až 2002 žalobci ve vztahu k datu 31. 12. 2006. Úkony správce daně v rámci nezákonně vedeného daňového řízení učiněné vůči daňovému subjektu, které směřují k prověření daňové povinnosti, nejsou úkony ve smyslu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu, neboť pouze zákonnými úkony lze prolongovat prekluzivní lhůtu k vyměření či doměření daňové povinnosti.

S ohledem na právě uvedené soudu nezbylo nic jiného, než rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 1. 2008 i jemu předcházející tři dodatečné platební výměry ze dne 4. 1. 2007 týkající se zdaňovacích období roků 2000 až 2002 vyhodnotit jako nezákonná rozhodnutí, neboť těmito rozhodnutími bylo pravomocně rozhodnuto o dodatečné daňové povinnosti žalobkyně k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roků 2000 až 2002 zjevně po marném uplynutí prekluzivní lhůty, jejíž konec připadl na den 31. 12. 2006, zatímco rozhodnutí správce daně a žalovaného nabyla právní moci až dne 11. 1. 2008, kdy bylo žalobci osobně doručeno rozhodnutí žalovaného z téhož dne, tj. ze dne 11. 1. 2008, jímž bylo v konečném stupni rozhodnuto mj. o třech dodatečných platebních výměrech ze dne 4. 1. 2007, které se týkaly zdaňovacích období roků 2000 až 2002. Tento závěr soudu o nutnosti vydat pravomocné rozhodnutí o doměření daňové povinnosti žalobkyni tak zjevně koresponduje judikatuře Nejvyššího správního soudu, která řešila otázku, zda je nutné, aby rozhodnutí o vyměření či doměření daně nebylo ve lhůtě dle ust. § 47 odst. 1

daňového řádu právní moci, či zda postačuje, aby bylo vydáno pouze nepravomocné rozhodnutí, s tím, že může nabýt právní moci později. Konkrétně se jedná o usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007-161, který je publikován ve Sbírce rozhodnutí NSS pod č. 1542/2008 a také na www.nssoud.cz, v němž bylo vysloveno, že daň je nutno vyměřit či doměřit pravomocně ve lhůtě dle ust. § 47 odst. 1 daňového řádu. Na tomto místě je třeba ovšem podotknout, že v daném případě však tři výše citované dodatečné platební výměry ze dne 4. 1. 2007 týkající se zdaňovacích období roků 2000 až 2002 nebyly alespoň vydány před datem 31. 12. 2006, na který připadal konec běhu prekluzivní lhůty, nýbrž dokonce až po tomto datu.

V návaznosti na právě uvedené závěry o marném uplynutí prekluzivní lhůty k doměření daňových povinností žalobci týkající se zdaňovacích období roků 2000 až 2002 soud považuje za vhodné zmínit, že pokud by soud nedovodil marné uplynutí prekluzivní lhůty ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 1999 z poněkud odlišných skutečností, tak i ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 1999 by bylo možné beze všeho vztáhnout závěry, které soud vyslovil ke zdaňovacím obdobím roků 2000 až 2002. Zrušující rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 11. 2005, č. j. 15 Ca 228/2004 – 46, se totiž týkal vedle roků 2000 až 2002 i roku 1999, a proto tímto rozsudkem vedle odvolacího rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 8. 2004 a tří prvotních dodatečných platebních výměrů ze dne 23. 10. 2003 týkajících se zdaňovacích období roků 2000 až 2002, byl zrušen i prvotní dodatečný platební výměr ze dne 23. 10. 2003, č. j. 23000/03/202970, jímž byla žalobci podle pomůcek doměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 18.425,-Kč. Opětovné doměření žalobce na dani z příjmů fyzických osob ve vztahu k roku 1999, pokud by se pominuly poněkud odlišné výše uvedené důvody, by tak bylo rovněž vyloučeno, a to s ohledem na skutkové okolnosti případu v důsledku vydání zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 23. 11. 2005, č. j. 15 Ca 228/2004 – 46, díky němuž nemohlo dojít k případné další prolongaci prekluzivní lhůty ani ve vztahu k roku 1999.

Dále soud uvádí, že shora předestřené závěry obsažené v nálezů Ústavního soudu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, a také závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho usnesení ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, a ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, bylo nutné aplikovat i na předmětný případ, bez ohledu na to, že datum vydání těchto rozhodnutí nepředcházelo datu vydání předmětného rozhodnutí žalovaného. Nutnost bezpodmínečné aplikace dotýčné judikatury na projednávaný případ vyplývá i ze samotné rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu, který právní závěry obsažené v jeho rozhodnutích či v nálezech Ústavního soudu aplikuje i na daňové případy, které se evidentně uskutečnily před datem vzniku dotýčných judikátů (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2009, č. j. 8 Afs 52/2007 - 62, který je dostupný na www.nssoud.cz).

Vzhledem k výše uvedeným skutečnostem proto soud nezbylo nic jiného než předmětnou žalobu vyhodnotit jako důvodnou, aniž by bylo nutné zabývat se ještě dalšími žalobními námitkami, neboť ty směřovaly do stanovení jednotlivých daňových povinností žalobce, o kterých již nemohlo být opětovně rozhodováno pro marné uplynutí prekluzivní lhůty. Soud tudíž napadené rozhodnutí žalovaného včetně jemu čtyř předcházejícím dodatečných platebních výměrů zrušil pro jejich nezákonnost podle ust. § 78 odst. 1, odst. 3 s. ř. s. Zároveň soud v souladu s ust. § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o tom, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je dle ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu výše uvedeným.

Jelikož žalobce měl ve věci plný úspěch, soud proto podle ust. § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu nákladů řízení o předmětné žalobě ve výši 9.200,-Kč za zaplacený soudní poplatek. Tato částka se skládá z částky

2.000,-Kč za zaplacený soudní poplatek; z částky 6.300,- Kč za tři úkony právní služby po 2.100,- Kč podle § 7, § 9 odst. 3 písm. f) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění po 1. 9. 2006 [převzetí a příprava zastoupení - § 11 odst. 1 písm. a), podání žaloby - § 11 odst. 1 písm. d), podání repliky - § 11 odst. 1 písm. d)]; z částky 900,- Kč za tři režijní paušály po 300,- Kč podle ust. § 13 odst. 1, odst. 3 vyhl. Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb. ve znění po 1. 9. 2006.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 Ústí nad Labem dne 11. června 2012

JUDr. Markéta L e h k á, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Iva Tovarová