



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: ELOR, s.r.o.**, se sídlem Soukenická 18, 337 01 Rokycany, IČ 497 88 663, *zastoupené JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem, se sídlem Hálkova 24, 301 00 Plzeň*, proti **žalovanému: Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, 305 72 Plzeň, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne **8.3.2010 č.j. 1564/10-1200-400609**,

t a k t o:

- I. Žaloba s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení .**

O d ů v o d n ě n í

Žalobou doručenou Krajskému soudu v Plzni osobně dne 7.5.2010 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8.3.2010 č.j. 1564/10-1200-400609 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým byl k odvolání žalobkyně změněn dodatečný platební výměr na daň z příjmů právnických osob ze zdaňovací období od 1.1.2007 do 31.12.2007 (dále též jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“ nebo „*dodatečný platební výměr*“) vydaný Finančním úřadem v Rokycanech (dále též jen „*prvoinstanční správní orgán*“ nebo „*správce daně*“) dne 13.7.2009 pod č.j. 51129/09/150910400209. Prvoinstančním rozhodnutím byla právní předchůdkyni žalobkyně dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 200.400,- Kč, napadeným rozhodnutím byla výše dodatečně vyměřené daně změněna (snížena) na 193.440,- Kč.

Správa daní a poplatků byla upravena zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*daňový řád*“).

Daň z příjmů právnických osob byla upravena zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro rok 2007 (dále též jen „*zákon o daních z příjmů*“).

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s.ř.s.*“).

Žalobkyně připomněla, že Finančním úřadem v Rokycanech u ní byla provedena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za období r. 2007, o které správce daně sepsal zprávu č.j. 50916/09/150930400254. Na základě zprávy byla finančním úřadem žalobkyni předepsána k přímému placení daň za rok 2007 ve výši 200.400,- Kč, proti kterému se žalobkyně odvolala. Následně bylo vydáno napadené rozhodnutí, ve kterém sice byla snížena daňová povinnost na 193.440,- Kč, ale důvody tohoto zásahu byly odlišné od důvodů, které v řízení shledal správce daně prvního stupně. Doměření daně bylo založeno na dvou zásadních případech, a to 1) neuznání nákladu na opravu komunikace jako daňově uznatelného nákladu, a 2) neuznání nákladu na zateplení (fasádu) na objektu žalobkyně jako daňově uznatelného nákladu.

Předmětem žalobních námitek byly skutečnosti, které se týkaly neuznání nákladu na opravu komunikace jako daňově uznatelného nákladu.

[II]

V rámci prvního žalobního bodu žalobkyně namítala, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že v odvolacím řízení došlo ke změně důvodů pro doměření daně, a to aniž by byly tyto důvody žalobkyni sděleny a projednány před vydáním rozhodnutí (analogicky § 16 odst. 8 daňového řádu). V průběhu odvolacího řízení byla žalobkyně vyzvána k předložení nových důkazních prostředků a správce daně vlastní činností získal nové důkazní prostředky, které v rámci odvolacího řízení hodnotil. Výsledky hodnocení těchto nových důkazů však žalobkyni před vydáním rozhodnutí vůbec nesdělil a neumožnil jí tedy, aby se k uvedeným závěrům, vyplývajícím z hodnocení těchto nově získaných důkazů, vyjádřila a aby mohla v řízení navrhnout další důkazy, kterými by na závěry žalovaného reagovala (§ 2 odst. 2 a 3 daňového řádu). Odvolací řízení tak bylo postiženo procesní vadou, která má za následek nesprávné hodnocení důkazů, čímž došlo následně ke stanovení daně v nesprávné výši (§ 2 odst. 3 daňového řádu). Žalobkyni byla postupem žalovaného odňata možnost součinnosti v daňovém řízení (§ 2 odst. 2 daňového řádu) a žalovaný nedbal o to, aby byly skutečnosti rozhodné pro stanovení daně zjištěny co nejúplněji (§ 31 odst. 2 daňového řádu). Žalovaný se tedy řádně nevypořádal (s ohledem na odepření možnosti součinnosti ani nemohl) se všemi odvolacími důvody (§ 50 odst. 7 daňového řádu), neprovedl řádné doplnění dokazování spojené s hodnocením důkazů (§ 50 odst. 3 daňového řádu) a ani nezrušil platební výměr, který nebyl vydán na daň ve správné výši (§ 50 odst. 6 daňového řádu).

[III]

Žalobkyně dále namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek odůvodnění (pro vnitřní rozpor). Bez uvedení důvodů je totiž z provedených prací vyčleněna část, která je posuzována jinak, než zbytek těchto prací. Z takto provedeného vyčlenění je pak čerpáno pro dodatečné stanovení základu daně a daně.

V závěrech zprávy z daňové kontroly je uvedeno, že náklad proúčtovaný na základě faktury č. 270126 (č. dodavatelské 2007023) není nákladem na opravu majetku, ale že se jednalo o pořízení nového dlouhodobého hmotného majetku ve smyslu § 26 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů. Na základě odvolání ze dne 10.8.2009 žalovaný přehodnotil tento závěr a na str. 5 rozhodnutí uvedl, že na základě informací sdělených a prokázaných daňovým subjektem v odvolání, na rozdíl od prvoinstančního správce daně, zastává názor, že provedenými pracemi nedošlo k pořízení nového hmotného majetku - komunikace, ale že došlo k zásahu na již existujícím hmotném majetku. Žalovaný dále pokračoval, že s ohledem na výše uvedené skutečnosti považuje za podstatné ve sporné věci posoudit (nutno zdůraznit, že ono posouzení provedl žalovaný až přímo v rozhodnutí), zda práce provedené v areálu daňového subjektu byly svým charakterem opravou nebo technickým zhodnocením již existujícího hmotného majetku, zda se jednalo o výdaje na dosažení, udržení a zajištění příjmů, nebo zda se jednalo o technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona o daních z příjmů, které lze ve smyslu § 25 odst. 1 písm. p) uplatnit do nákladů formou odpisů.

Žalobkyně považovala za podstatné, že žalovaný provedl „posouzení“ vyžádaných a v průběhu odvolání získaných důkazních prostředků až ve fázi rozhodování, takže se žalobkyně nemohla k hodnocení těchto nových důkazních prostředků vyjádřit, případně ještě řízení doplnit či podat další vysvětlení. Tímto postupem byla zkrácena na svých právech, která jsou jí zaručena daňovým řádem (právo součinnosti podle § 2 odst. 2). Žalovaný uvedl, že z citace § 33 zákona o daních z příjmů vyplývá, že není možné rozhodnout, že určitý výdaj byl vynaložen na technické zhodnocení hmotného majetku, aniž by byl řádně zjištěn původní fyzický stav tohoto majetku a následně porovnán s jeho stavem po provedeném zásahu, proto nejprve vyšel z charakteristiky povrchů pozemku tak, jak je uvedeno v katastru nemovitostí, neboť i daňový subjekt tímto dokumentem argumentoval. Žalobkyně v té souvislosti zdůraznila, že výpisem z katastru neargumentovala ve věci prokazování skutečného stavu, ale byla k předložení výpisu z katastru nemovitostí výzvou správce daně vyzvána. Byla tedy přesvědčena, že takové „posouzení původního stavu“ z výpisu z katastru nemovitostí je krokem pouze formálně právním, ze kterého došel žalovaný k nesprávnému závěru, že se jednalo jen o zpevněnou plochu s neurčitým způsobem využití. Žalobkyně měla uvedený majetek veden v dlouhodobém hmotném majetku jako komunikaci, protože celá léta takto byl majetek užíván, což mohlo být prokázáno např. výpověďmi svědků, pokud by tyto důvody k doměření daně byly žalobkyni sděleny před vydáním rozhodnutí. Otázky technického zhodnocení (a zejména technického zhodnocení nemovitostí) vs. opravy jsou natolik odborně náročné, že závěry a zejména právní argumentace tak, jak ji aplikoval žalovaný, je neudržitelná a bez znaleckého posudku neakceptovatelná. Kdyby žalobkyně měla možnost se seznámit se způsobem hodnocení stavu věci žalovaným, požadovala by zpracování znaleckého posudku a ten by také zajistila k důkazu. Žalovaným zmíněný § 2 odst. 3 zákona č. 344/1992 Sb. uvádí, dle jakých druhů jsou pozemky členěny v katastru na ornou půdu, chmelnice, vinice, zahrady, ovocné sady, trvalé travní porosty, lesní pozemky, vodní

plochy, zastavěné plochy a nádvoří a ostatní plochy. Ustanovení § 2 odst. 3 katastrálního zákona však vůbec neřeší povrchové úpravy (stavby) na povrchu těchto pozemků ve smyslu stavebního zákona, na jehož ustanovení je odkazováno v zákoně o daních z příjmů a zákoně o účetnictví. Zákon o daních z příjmů i zákon o účetnictví oddělují zcela jasně pozemek jako takový a stavbu silnice, komunikace na jeho povrchu, jakožto stavební dílo.

V napadeném rozhodnutí je dále uvedeno, že při místním šetření konaném dne 11.1.2010 žalovaný získal fotografie dokumentující stav povrchu tohoto pozemku před provedením sporných prací a v průběhu provádění prací, dále byl načrtnut současný stav dotčeného majetku. Žalovaný uvedl, že ani po předložení fotodokumentace nemůže akceptovat tvrzení žalobce, že před provedením prací byla plocha využívána jako komunikace a umocňuje to tvrzením, že tento jeho závěr (aniž by bylo žalovaným sděleno, jakým způsobem k takovému závěru došel) je objektivní a potvrzuje její „zařazení podle charakteru využití dle katastru nemovitostí“. Dne 27.1.2010 bylo provedeno další místní šetření, při kterém byly správcem daně pořízeny fotografie dokumentující stav po provedení prací, které byly pohledově situovány stejně jako fotografie dokumentující původní stav. Žalovaný měl po konfrontaci této fotodokumentace s předchozím stavem za to, že již na první pohled se jedná o kvalitativně odlišné stavební ztvárnění povrchu „části zpevněné plochy“, označované daňovým subjektem jako komunikace, a jedná se o plochu užívanou jako komunikace. To opět aniž by sdělil, v čem podle jeho názoru kvalitativně odlišné ztvárnění spočívá. Následně si však dle názoru žalobkyně odporoval, když uvedl, že předmětem sporu není fakt, jaké povrchy byly původně na pozemku u truhlárny, ale zda byl charakter provedených prací oprávněně určen jako oprava. Proto prý žalovaný podrobně analyzoval charakter prací uvedených v příloze faktury č. 270126, neboť k faktuře prý byly přiloženy přílohy, tj. *a)* cenový návrh - krycí list deklarující hodnotu základních rozpočtových nákladů, *b)* cenový návrh - rekapitulace objektů deklarující typ a rozsah provedených prací v hodnotovém vyjádření, a *c)* cenový návrh - položkový rozpis v hodnotovém vyjádření pro zemní práce (str. 1), pro pozemní komunikace (str. 2), pro kanalizace (str. 3) a pro úpravu pláně (str. 4). Žalovaný uvedl, že z výše uvedených cenových návrhů provedl analýzu provedených prací a z fakturované částky uznal jako náklad k dosažení, zajištění a udržení příjmů úpravu pláně v hodnotě 546,- Kč, rozprostření ornice za 3.300,- Kč, opravu tlakové kanalizace za 4.460,51 Kč a úpravu pláně ve výši 20.588,75 Kč. Z analýzy žalovaného nejsou zřejmé důvody uznání těchto nákladů jako opravy komunikace, když ostatní vylučuje jakožto technické zhodnocení. Z tohoto důvodu pak je rozhodnutí nepřezkoumatelné, protože z odůvodnění nelze vyčíst, z jakého důvodu byla doměřená daň změněna ve vztahu k přetrvávajícímu doměrku. U ostatních položek se prý nejedná svým charakterem o opravu stávajícího hmotného majetku zařazeného jako komunikace. Z důkazních prostředků je prý seznatelné, že provedením prací došlo ke změně technické charakteristiky konstrukce původní zpevněné plochy, která spočívala ve výměně původního povrchu tvořeného betonovými dílci a penetrovaným šterkem za nový povrch složený pouze z živičných vrstev. Přitom v předchozím odstavci k důvodům uvedeným v odvolání (žalobkyně se odvolávala na obsah pokynu D-300, kde je uvedeno, že za změnu technických parametrů se nepovažuje jen samotná změna použitého materiálu) uvádí, že předmětem sporu není fakt, jaké povrchy byly původně na pozemku, ale zda byl charakter provedených prací oprávněně určen jako oprava. Žalobkyně jednak vyslovila přesvědčení, že postup žalovaného byl v rozporu s uvedenými ustanoveními daňového řádu, a dále, že žalovaný není kompetentní posuzovat provedené

práce, neboť mu chybí příslušné vzdělání v oboru stavebnictví. Navíc pro posouzení není dostačující obsah cenového návrhu, neboť z něho není zřejmý charakter skutečně provedených prací. V rozhodnutí se žalovaný odvolával na výslech svědka (dodavatele prací B.M. – CESSMA), který byl proveden prvoinstančním správcem daně v průběhu daňové kontroly. Ve věci faktury č. 270126 (č. dodavatelské 2007023) zajímaly správce daně pouze dvě věci - ve které části areálu byly práce prováděny a jaký byl původní stav. Odpověď svědka byla pro správce daně dostačující, protože doplňující otázky neměl. O charakter prací se správce daně nezajímal, obsah přílohy k faktuře nezkoumal a jaké práce byly skutečně provedeny, nezjišťoval. Při změně důvodů pro doměření daně nemohl být obsah výpovědi svědka pro správné posouzení skutečného stavu dostačující, přesto řízení nebylo v dalších krocích žalovaným doplněno např. opětovným vyslechnutím tohoto svědka. Žalobkyně před vydáním rozhodnutí o nových důvodech pro doměření nevěděla, takže nemohla takový postup ani navrhnout. Překvapující je závěr uvedený na str. 7, podle něhož provedením prací firmou CESSMA došlo v celkové hodnotě 594.641,72 Kč k technickému zhodnocení hmotného majetku, tj. zpevněné plochy označené jako komunikace, spočívající v rozšíření její použitelnosti. Dle žalobkyně je uvedený závěr nesprávný, navíc není zřejmé, jak žalovaný došel k závěru, v čem rozšíření použitelnosti vlastně spočívá. Komunikace s částečně asfaltovým i panelovým povrchem byla vždy užívána jako komunikace uvnitř průmyslového objektu pro nákladní i osobní automobily, a to jak před opravou, tak i po ní. Žalobkyně měla za to, že žalovaný, ve snaze doměřit daň za každou cenu, měl pocit, že pro doměření daně je dostačující pouze použití termínu uvedeného v § 33 odst. 3 zákona o daních z příjmů. Rovněž není zřejmé, proč žalovaný považoval námitku, že část povrchu byla tvořena asfaltovým povrchem a část panelovým povrchem, za nepodstatnou ve sporné věci, protože sporné práce dle žalovaného nebyly provedeny na celé komunikaci vedené pod inv. č. 28220359 tvořené několika pozemkovými parcelními čísly, ale jen na parcele č. 1452/9. Je vidět, že s odvolacími důvody se žalovaný zcela nevypořádal, protože panelový i asfaltový povrch byl právě na parcele č. 1452/9, resp. na té části parcely 1452/9, na které byly prováděny práce dle faktury č. 270126. V tom smyslu vypovídal i svědek M. A skutečnosti, které považuje za nepodstatné ve sporné věci, uvedené v odvolání (zřejmě podání ze dne 16.9.2009), byly reakcí na požadavky správce daně uvedené ve výzvě č.j. 62059/09/150930400254.

Na str. 8 žalovaný uvádí, že předmětem sporu nejsou ani skutečnosti ohledně životnosti panelového nebo živičného povrchu ploch, ale na konkrétním místě skutečně provedené práce spočívající ve změně konstrukce zpevněné plochy. Žalovaný tvrdil, že zkoumal jednak původní stav místa provedení, analyzoval tyto konkrétní práce s ohledem na výsledné provedení a stav povrchových úprav pozemku a objektivně došel k závěru, že se jednalo o technické zhodnocení ostatní jiné plochy evidované daňovým subjektem jako komunikace. Přitom z rozhodnutí vůbec nevyplývá, z jakých důkazních prostředků zjistil žalovaný původní stav konstrukce komunikace (svědeckou výpovědí stavebníka konstrukci vozovky nezjišťoval, z cenového návrhu ji zjistit nemohl), a nový stav, jak bylo uvedeno výše, „zjišťoval“ z cenových návrhů a několika fotografií získaných při místním šetření v roce 2010.

Z uvedeného vyplývá, že žalovaný při rozhodování o odvolání pozapomněl na zásady daňového řízení, a tedy i na svoji povinnost dbát oprávněných zájmů daňového subjektu a dbát na to, aby byly skutečnosti rozhodné pro stanovení daně zjištěny co nejúplněji.

Žalovaný nejen, že nedbal, ale svým postupem žalobkyni i odňal možnost navrhnout k úplnému zjištění stavu věci další důkazy.

Žalovaný správní orgán se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 9.7.2010, přičemž argumentačně vyšel z obsahu napadeného rozhodnutí.

Při jednání konaném u Krajského soudu v Plzni dne 15.5.2012 obě strany setrvaly na svých stanoviscích.

Ze **správního spisu** se k věci podávají následující skutečnosti. V období od 25.6.2009 do 9.7.2009 byla u společnosti AGROSLUŽBY Rokycany a.s. (= právní předchůdkyně žalobkyně) provedena daňová kontrola zaměřená na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období let 2006 a 2007. Výsledky této kontroly byly shrnuty ve zprávě o daňové kontrole ze dne 9.7.2009 č.j. 50916/09/150930400254 (dále též jen „Zpráva“), s jejímž obsahem byl daňový subjekt seznámen dne 10.7.2009 (protokol o ústním jednání ze dne 10.7.2009 č.j. 50917/09/150930400254). Ve vztahu k posuzované věci je významná část Zprávy uvedená na str. 4, kde je konstatováno: „*Provedenou kontrolou byl zjištěn postup v rozporu s ustanoveními zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění pro rok 2007 (...). Bylo zjištěno, že v rozporu s § 23 odst. 1, 2, 10, § 24 odst. 1, § 25 odst. 1 písm. a), § 26 odst. 2. písm. c) zákona č. 586/92, § 4 odst. 8, § 25 odst. 1 písm. a), odst. 4 písm. a), § 36 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v platném znění, s ustanovením § 7 odst. 2 písm. a) - dlouhodobý hmotný majetek - stavby, § 7 odst. 11, § 47 náklady související s pořízením dlouhodobého hmotného majetku „vyhlášky č. 500/2002 Sb.“ a s „Českými účetními standardy pro podnikatele“ - standard č. 013 dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek, zúčtoval poplatník do nákladů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů výdaje související s pořízením dlouhodobého hmotného majetku - komunikace (asfaltové plochy) v areálu poplatníka v Rokycanech. Investice byla zařazena do užívání v roce 2007 a náklady s ní související byly zaúčtovány do provozních nákladů těmito účetními doklady: faktura 270126 ze dne 11.6.2007, B.M. - CESSMA Rokycany opravy komunikací v částce 623.536,98 Kč na účet 511001. Kontrolou byla zjišťována povaha prací, jejich rozsah, místo, kde byly prováděny a původní stav před jejich provedením. Z výsledku svědka - majitele firmy CESSMA provedeného protokolárně dne 7.7.2009 na Finančním úřadu v Rokycanech - zápis pod č.j. 50281/09/150930/401723 - vyplynulo, že fakturované práce byly provedeny v areálu poplatníka na ploše mezi truhlárnou a rybníkem, kdy povrch plochy tvořily před provedením prací asfaltování zčásti betonové panely a zčásti štěrk stříkaný asfaltem. Obrubníky byly osazeny nové, a to proti stékání vody do rybníčku. Základ daně bude v souladu s § 23 odst. 3 zákona č. 586/92 zvýšen o částku 623.536,98 Kč.“.*

Správce daně vydal dne 13.7.2009 pod č.j. 51129/09/150910400209 dodatečný platební výměr na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2007, v němž právní předchůdkyni žalobkyně dodatečně vyměřil daň z příjmu právnických osob ve výši 200.400,- Kč.

Právní předchůdkyně žalobkyně se proti dodatečnému platebnímu výměru odvolala podáním ze dne 10.8.2009, které doplnila podáními ze dne 24.8.2009 a ze dne 16.9.2009.

Posledně uvedené doplnění odvolání bylo učiněno po výzvě Finančního úřadu v Rokycanech ze dne 8.9.2009 č.j. 62059/09/150930400254.

Součástí správního spisu jsou dále protokol o místním šetření ze dne 11.1.2010 č.j. 955/10/150930/401723, v němž je jako zjištění uvedeno: „*Bylo předloženo 5 ks fotografií zobrazujících plochu cesty. Nejmenší fotografie (1) zobrazuje stav před zahájením prací a další 4 fotografie (větší) zobrazují stav v průběhu prací. Fotodokumentace budovy a jejího zateplení nebyla prováděna.*“. Přílohou tohoto protokolu je pět fotografií z místa prováděných prací. Ve spisu je dále založen protokol o místním šetření ze dne 27.1.2010 č.j. 5509/10/150930/401723, který konstatuje provedení pěti snímků momentálního stavu cesty s tím, že po jejich vyvolání budou zaslány žalovanému k doplnění odvolání, a protokol o místním šetření ze dne 1.2.2010 č.j. 7046/10/150930/401723 dokumentující předložení smlouvy uzavřené mezi právní předchůdkyní žalobkyně a K.S. S obsahem uvedených protokolů o místním šetření byl zástupce žalobkyně seznámen dne 22.2.2010 (protokol o ústním jednání v daňovém řízení ze dne 22.2.2010 č.j. 12857/10/150930/401723).

Ve správním spisu je dále založena faktura/daňový doklad č. 2007023 – dodací list č. 270126 s datem vystavení dne 28.5.2007 a datem splatnosti dne 11.6.2007. Jako odběratel byla uvedena právní předchůdkyně žalobkyně, jako dodavatel B.M. – CESSMA se sídlem Přemyslova 848/III, 337 01 Rokycany. Fakturovaná cena činila 742.009,- Kč (včetně DPH). Dodávka byla specifikována jako „Opravy komunikací v areálu Agroslužby Rokycany a.s. dle přiloženého soupisu provedených prací a dodávek“.

Protokol o výsledku svědka ze dne 7.7.2009 č.j. 50281/09/150930/401723 dokumentuje svědeckou výpověď B.M., který na dotazy správce daně specifikoval místa, kde k realizaci prací došlo, a povahu těchto prací.

Rozhodnutím ze dne 8.3.2010 č.j. 1564/10-1200-400609 Finanční ředitelství v Plzni změnilo prvoinstanční rozhodnutí tak, že výše dodatečně vyměřené daně byla snížena z částky 200.400,- Kč na 193.440,- Kč.

Podle § 65 odst. 1 s.ř.s. se ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, může žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak.

Podle § 75 odst. 1 s.ř.s. vychází soud při přezkoumání rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Podle § 75 odst. 2 s.ř.s. soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Podle § 78 odst. 1 s.ř.s. je-li žaloba důvodná, soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení. Pro nezákonnost zruší soud napadené rozhodnutí i tehdy, zjistí-li, že správní orgán překročil zákonem stanovené meze správního uvážení nebo jej zneužil. Podle § 78 odst. 7 s.ř.s. soud zamítne žalobu, není-li důvodná.

Podstatou posuzované věci byl spor o to, zda se v případě prací realizovaných na pozemcích žalobkyně jednalo o opravu nebo o technické zhodnocení. Soud dospěl k závěru, že žaloba **není** důvodná.

[I]

Stran prvé skupiny námitek zdejší soud uvádí následující.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27.5.2005 č.j. 4 Afs 34/2003-74 (toto i další zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou k dispozici na www.nssoud.cz) mj. konstatoval, že „(...) ***lze dovodit, že postup odvolacího orgánu, kdy přehodnotí důkazní prostředky a následně pak dovodí jiný právní názor, než byl závěr správce daně prvního stupně, není v rozporu se zákonem. Avšak v těchto případech vzhledem ke skutečnosti, že jde o řízení před vydáním konečného rozhodnutí ve věci, proti kterému nemá stěžovatelka právo dalšího odvolání, má stěžovatelka právo na součinnost. Má tedy být s odlišným právním posouzením seznámena, a má jí být dána možnost proti novému posouzení vznést argumenty či navrhnout důkazy tyto nové závěry vylučující. Za situace, kdy by stěžovatelka nebyla zpravena o změně právního posouzení učiněné odvolacím orgánem, nelze vyloučit, že se původně uplatněné odvolací námítky, směřující oproti rozhodnutí správce daně prvního stupně založeném na odlišném právním posouzení, budou s novými důvody stanovení daně míjet. (...)***“.

Správce daně dospěl v posuzované věci k závěru, že částka fakturovaná daňovým dokladem č. 2007023 byla výdajem souvisejícím s pořízením dlouhodobého hmotného majetku. V rámci odvolacího řízení byl tento závěr korigován a žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že provedením prací došlo k technickému zhodnocení hmotného majetku.

Žalobkyně však nemá pravdu v tom, že by s tímto novým pohledem na věc nebyla včas seznámena. Finanční úřad v Rokycanech výzvou ze dne 8.9.2009 č.j. 62059/09/150930400254 vyzval právní předchůdkyni žalobkyně, aby doplnila odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru a dalšími důkazními prostředky doložila mj. to, že se v dané věci jedná „***o opravu a nikoliv technické zhodnocení stávající komunikace (...)***“. Daňový subjekt převzal tuto výzvu dne 8.9.2009 a je tedy zřejmé, že byl v rámci odvolacího řízení seznámen se změnou právního posouzení věci, nový názor mu byl sdělen a byl vyzván k tomu, aby k takto nahlížené věci doložil případné důkazní prostředky. Právní předchůdkyně žalobkyně reagovala na výzvu podáním ze dne 16.9.2009, v němž mj. uvedla, že „(...) ***náhrada panelové plochy asfaltovou není technickým zhodnocením. Oprava ploch u truhlárny byla provedena balenou drtí především z toho důvodu, že stejnou technologií se opravovaly ostatní asfaltové plochy a náklady obou způsobů opravy byly dle stanoviska dodavatele prací zcela srovnatelné. (...)***“. Evidentně tak již bylo polemizováno s názorem, zda se jednalo o technické zhodnocení, přičemž právní předchůdkyně žalobkyně toto vyloučila a tvrdila, že šlo o opravu. Právní předchůdkyni žalobkyně, potažmo žalobkyni, tak nebyla odňata možnost součinnosti v daňovém řízení, přičemž od 8.9.2009 byla obeznámena o tom, jakým prizmatem je na věc nahlíženo ze strany orgánů daňové správy.

V rámci této skupiny námitek žalobkyně rovněž vyslovila přesvědčení, že žalovaný nedbal o to, aby byly skutečnosti rozhodné pro stanovení daně zjištěny co nejúplněji, nevypořádal se řádně se všemi odvolacími důvody, neprovedl řádné doplnění dokazování spojené s hodnocením důkazů a ani nezrušil platební výměr, který nebyl vydán na daň ve správné výši.

Zdejší soud nemůže na takový konglomerát tvrzení (míněno v tomto jeho velmi obecném vyjevení) pohlížet jako na žalobní bod splňující parametry žalobního bodu vymezené v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20.12.2005 č.j. 2 Azs 92/2005-58 (publikováno pod č. 835/2006 Sb. NSS). V něm byly stran náležitosti žalobních bodů učiněny následující závěry: „**I.** *Líčení skutkových okolností v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem.* **II.** *Žalobce je též povinen vyličit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti.* **III.** *Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti.“.*

Soud je přesvědčen, že tvrzení žalobkyně vyslovená jako určitý dovětek prvního žalobního bodu, jsou právě onou typovou charakteristikou určitých „obvyklých“ nezákonností, k nimž při vyřizování věcí určitého druhu může docházet. Žalobkyně nikterak nekonkretizovala (včetně specifikace negativního dopadu do jejích veřejných subjektivních práv), v čem spatřuje neúplnost zjištění skutečností rozhodných pro stanovení daně, neprovedení doplnění dokazování spojené s hodnocením důkazů, a ani neuvedla, s jakými odvolacími námitkami se žalovaný nevypořádal. Soudy ve správním soudnictví však nejsou povinny k tomu, aby nahrazovaly projev vůle žalobkyně, dotvářely obsah žaloby a vyhledávaly, namísto žalobkyně, skutečnosti, které správní orgán vzal či nevzal v potaz a které mohly ovlivnit rozhodování ve správním řízení. Takový postup by odporoval základní koncepci přezkumu ve správním soudnictví, popíral by dispoziční zásadu a zásadu rovnosti účastníků řízení.

[III]

Podle § 25 odst. 1 písm. p) zákona o daních z příjmů nelze za výdaje (náklady) vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů pro daňové účely uznat technické zhodnocení.

Podle § 33 odst. 1 zákona o daních z příjmů se technickým zhodnocením pro účely zákona o daních z příjmů rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10.000,- Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20.000,- Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40.000,- Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. zb) zákona o daních z příjmů.

Podle § 33 odst. 2 zákona o daních z příjmů se rekonstrukcí pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Podle § 33 odst. 3 zákona o daních z příjmů se modernizací pro účely tohoto zákona rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. Podle § 33 odst. 4 zákona o daních z příjmů jsou technickým zhodnocením také výdaje podle odstavce 1, pokud je hradí budoucí nájemce na cizím hmotném majetku v průběhu jeho pořízování za podmínky, že se stane nájemcem tohoto hmotného majetku nebo jeho části, a vlastník tohoto hmotného majetku nezahrne výdaje vynaložené budoucím nájemcem do vstupní ceny.

Podle § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení zejména nejsou opravy a údržba. Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. Údržbou se rozumí soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení a předchází poruchám a odstraňují se drobnější závady.

O námitkách uvedených v tomto bodě soud uvážil následovně.

Předně, ve vztahu k i zde tvrzenému zkrácení žalobkyně na právech nerespektováním práva na součinnost ve smyslu § 2 odst. 2 daňového řádu, soud odkazuje na hodnocení této námitky uvedené výše pod bodem I, k čemuž doplňuje níže uvedené.

Žalobkyně, resp. její právní předchůdkyně, byla v rámci odvolacího řízení seznámena se změnou právního posouzení věci a byla vyzvána k doložení důkazních prostředků. Chtěla-li proto žalobkyně k důkazu nechat vyhotovit a následně předložit příslušný znalecký posudek, mohla a měla tak učinit. Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 12.2.2009 č.j. 5 Afs 44/2008-57 mj. k následujícímu závěru: „(...) Pokud daňový subjekt zahrne v plné výši do základu daně z příjmů náklady vynaložené na stavební práce na určitém objektu, a to ve zdaňovacím období, kdy je vynaložil, je povinen prokázat, že se skutečně jednalo o náklady na opravu objektu, a nikoli o technické zhodnocení ve smyslu § 33 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, které je možné zahrnovat do daňově uznatelných nákladů pouze postupně formou daňových odpisů. **Daňový subjekt je tedy povinen prokázat, jaký byl stav objektu před a po provedení stavebních prací, aby bylo možné posoudit, zda se jednalo o opravu,**

nebo naopak o rekonstrukci či modernizaci objektu. (...)“ Žalobkyni stíhalo ve věci důkazní břemeno a bylo na ní, jaké důkazy k prokázání svých tvrzení předloží. Mohly to být, kromě znaleckého posudky, i výpovědi svědků rovněž žalobkyní zmíněné. Důkazní aktivita však nebyla na žalovaném, ale na žalobkyni.

Výtka mířící na způsob, jakým žalovaný hodnotil údaje o dotčených pozemcích uvedené v katastru nemovitostí, je ryze formální. Žalovaný z těchto údajů pouze vycházel a své finální rozhodnutí opřel o další skutečnosti. Žalobkyně stran povahy pozemků sice argumentovala tím, že daňový subjekt „*veškeré stavby komunikací pořídil a uvedl do dlouhodobého hmotného majetku již v letech 1979 až 1982*“ (srov. odst. 2 odvolání ze dne 10.8.2009 proti platebnímu výměru), ovšem na druhé straně konstatovala, že „*k výstavbě komunikací dle předchozího popisu se nedochovaly žádné listinné materiály, podobně jako k řadě dalších staveb v majetku firmy*“ (srov. doplnění odvolání ze dne 16.9.2009). Sama žalobkyně tedy připustila určitý deficit v možnosti prokázat svá tvrzení.

Napadené rozhodnutí je z hlediska posouzení jeho zákonnosti a přezkoumatelnosti třeba brát jako celek. Z tohoto pohledu je proto nutno hodnotit i tvrzení žalovaného o objektivitě jeho názoru o způsobu využívání předmětných pozemků, resp. námitku žalobkyně o nepřezkoumatelnosti takového závěru. Trvat na důsledném odůvodnění toho, proč je ten či onen závěr správního orgánu z jeho pohledu objektivní, je formalismem. Důležité je, zda rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo, obstojí jako celek. Zdejší soud je přesvědčen, že v dané věci tomu tak bylo.

Žalovaný se velmi podrobně a obsáhle zaobíral rozsahem provedených prací a porovnáním stavu a úpravy povrchů a jejich okolí před a po realizaci prací [k tomu srov. str. 6 a 7 napadeného rozhodnutí, kde je mj. uvedeno: „(...) *Při realizaci zemních prací byly provedeny nejdříve odkopávky nezapažené horniny, hloubení rýh a povrchové úpravy spočívající v úpravě pláně na 120 m² bez zhutnění s rozprostřením ornice a na 676 m² se zhutněním. Zhutněná plocha byla dále zarovnána podkladovými vrstvami z hrubého drceného kameniva (630 m²) a štěrkodrtě (570 m²) s hutněním, provedením vyrovnávky posypem podkladu kamenivem se zhutněním (570 m²) a asf betonem a OKH I (568 m²). Dále byla položena zámková dlažba (12 m²) a doplňující konstrukce pozemních komunikací spočívající v osazení silniční obruby z drobných kostek (59 m), chodníkové obruby z betonu (86 m), včetně provedení lože pod tyto konstrukce, dlažby silniční a obrubníků (88 ks). Byly osazeny dokončovací konstrukce osazením příkopového žlabu z betonových tvárnic (14 m), tj. 50 ks, a dlažby KARO (12 m²). Při úpravě podloží a základové spáry byly provedeny trativodní drenážky výkopem (46 m), položeno potrubí (64 m) a zřízeny uliční vpusti s osazenými mřížemi z litin (2 ks) a kanalizační potrubí (64 m). Po provedené analýze charakteru uvedených prací odvolací orgán akceptuje jako výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů hodnoty položek uvedené v „Cenovém návrhu -položkovém rozpisu“ u položky zemní práce (strana č. 1) povrchové úpravy terénu týkající se úpravy pláně v zářezech bez zhutnění v hodnotě 546,- Kč a rozprostření ornice za 3.300,- Kč na 120 m², u položky kanalizace (strana č. 3) uvedenou subdodávku oprava tl. kanalizace v hodnotě 4.460,51 Kč a u položky úprava pláně (strana č. 4) úpravu pláně v zářezech bez zhutnění 20.588,75 Kč, tj. v celkové hodnotě 28.895,26 Kč, neboť se jednalo*

o práce charakteru oprava terénních úprav, tedy o oprávněné výdaje (náklady) roku 2007. (...)“]. Nelze proto přisvědčit tvrzení žalobkyně, že žalovaný nevyjevil, v čem spočívá jím tvrzené kvalitativně odlišné ztvárnění předmětné plochy, příp., že by si v závěrech o tom učiněných odporoval. Soud opakovaně zdůrazňuje – napadené rozhodnutí i příslušné správní řízení je třeba hodnotit jako celek.

Nedůvodná je i námitka brojící proti nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí ve vztahu ke změně výše doměrku (ohledně úpravy pláně v zářezech bez zhutnění, rozproštění ornice a opravy kanalizace, tedy prací specifikovaných jako opravy a terénní úpravy). Z textu odůvodnění je především zřejmé, z čeho žalovaný vycházel při definování opravy [srov. str. 4 napadeného rozhodnutí: *„(...) Technickým zhodnocením dle ustanovení § 33 jsou vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období roku 2007 částku 40.000,- Kč. Rekonstrukcí se pro účely tohoto zákona rozumí zásahy do majetku, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů. Modernizací se rozumí rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku. Za takovéto situace je namíste pro daňové účely vycházet z definice pojmu „oprava“ dle účetních předpisů, neboť vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, definuje v § 47 odst. 2 písm. a) opravy tak, že opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. Uvedením do provozuschopného stavu se rozumí provedení opravy i s použitím jiných než původních materiálů, dílů, součástí nebo technologií, pokud tím nedojde k technickému zhodnocení. (...)“]. Žalovaný rovněž vyjevil charakter prací, které za opravu považoval (viz výše), což, v kontextu s popisem stavu plochy, na níž byly dané práce provedeny (tu popisuje i žalobkyně v doplnění odvolání ze dne 16.9.2009), dává ucelený obraz o tom, proč se žalovaný v tomto případě přiklonil k jejich posouzení coby oprav. Nadto, stran těchto prací došlo ke změně prvoinstančního rozhodnutí evidentně ve prospěch žalobkyně.*

Soud nesdílí názor žalobkyně o tom, že žalovaný není kompetentní posuzovat provedené práce, neboť mu chybí příslušné vzdělání v oboru stavebnictví. Jistě, na hodnocení detailních, ryze odborných záležitostí v jakékoliv oblasti lidské činnosti je záhodno disponovat příslušným vzděláním, avšak k prostému porovnání deklarovaného a uskutečněného, jako tomu bylo v tomto případě, není třeba klást na orgány daňové správy nároky dosahující úrovně stavebních specialistů. A chtěla-li žalobkyně zpochybnit charakter a rozsah provedených prací, mohla tak učinit i v žalobě. K tomu ale nedošlo – žalobkyně sice konstatovala, že pro posouzení není dostačující obsah cenového návrhu, neboť z něho není zřejmý charakter skutečně provedených prací, avšak výslovně neuvedla, že by některé práce nebyly provedeny vůbec nebo jen částečně. Z žaloby tak není seznatelné, co by vlastně mělo být zpochybněno. A není-li takové konkretizace, není možné dobrat se k závěru o důvodnosti takto předneseného tvrzení.

Žalovanému se v některých případech dá vytknout jistá neobratnost v použitých termínech. Tak tomu je např. v žalobkyní namítanému tvrzení uvedenému v napadeném rozhodnutí o „rozšíření použitelnosti plochy označené jako komunikace“. V tomto

konkrétním případě je z kontextu celého rozhodnutí zřejmé, že žalovaný dospěl k závěru, že provedením předmětných prací došlo k výraznému zvýšení užitné kvality ploch využívaných jako komunikace. Tento závěr, resp. kvalita jeho odůvodnění v napadeném rozhodnutí, se dá akceptovat.

Konečně, je nutno korigovat i tvrzení žalobkyně o tom, že z rozhodnutí vůbec nevyplývá, z jakých důkazních prostředků žalovaný zjistil původní stav konstrukce komunikace, když svědeckou výpovědí stavebníka konstrukci vozovky nezjišťoval, z cenového návrhu ji zjistit nemohl a nový stav zjišťoval z cenových návrhů a několika fotografií získaných při místním šetření v roce 2010. Odůvodnění napadeného rozhodnutí se, kromě toho, totiž odkazuje na doplnění odvolání ze dne 16.9.2009, v němž sama žalobkyně popisuje stav povrchů [k tomu srov. str. 4 napadeného rozhodnutí: „(...) *V doplnění odvolání ze dne 16.9.2009 provedeném na základě výzvy č.j. 62059/09/150930400254 daňový subjekt upřesnil, že pod inventárním číslem 28220359 je vedena zpevněná plocha označená jako „komunikace“, uvedl pozemková parcelní čísla s výměrou, ze kterých se sestává a doložil je výpisem z katastru nemovitostí ze dne 21.1.2009 LV č. 3245 a kopií katastrální mapy. Výpis z katastru nemovitostí svědčí o vyjmutí předmětných pozemkových parcel ze zemědělského půdního fondu. Dále daňový subjekt konkretizuje, že práce deklarované fakturou č. 270126 byly provedeny v části komunikace vyšrafované na přiložené katastrální mapě žlutě a upřesňuje, že původně, tj. před provedením sporných prací firmou CESSMA, se jednalo o asfaltovou plochu provedenou penetrací kameniva (viz. modré vyznačení na přiložené katastrální mapě) a panelovou plochu s podsypem šterku, nebo ejpovického popílku (viz zelené vyznačení na přiložené katastrální mapě) a tento původní materiál byl vyměněn firmou CESSMA za asfalt balenou drtí. (...)]. Byla to tedy sama žalobkyně, kdo relativně podrobně popsal stav ploch před provedením prací, a žalovaný i z tohoto popisu ve svém rozhodování vycházel. Námitka o nejasnosti důkazních prostředků tak rovněž není důvodná.*

Z výše uvedených důvodů soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, **a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.**

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první soudního řádu správního právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. Žalovaný se však tohoto práva vzdal, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : *Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve třech 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 Plzni dne 15. května 2012

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková