



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a JUDr. Martiny Vernerové ve věci

žalobce: J. P., narozený „X“,
bytem „X“,
zastoupený advokátem JUDr. Richardem Třeštíkem,
sídlem Masarykova 1120/43, 400 01 Ústí nad Labem,

proti

žalovanému: Odvolací finanční ředitelství,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 10. 2017, č. j. 41082/17/5200-10422-708855,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou prostřednictvím svého právního zástupce v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 3. 10. 2017, č. j. 41082/17/5200-10422-708855, (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž byl dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem v Děčíně (dále jen „správce daně“) dne 13. 12. 2010, č. j. 122497/10/178912501008, změněn tak, že žalobci byla za Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

zdaňovací období roku 2008 doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 2 038 245 Kč a daňová ztráta ve výši -2 562 078 Kč a současně uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 407 649 Kč a penále z doměřené daňové ztráty ve výši 25 620 Kč. Současně se žalobce domáhal, aby soud zrušil i dodatečný platební výměr správce daně ze dne 13. 12. 2010.

Žaloba

2. Žalobce v žalobě shrnul, že dne 22. 3. 2010 u něj správce daně zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za rok 2007 a 2008, přičemž správce daně žalobci nesdělil žádné důvody, které jej k zahájení daňové kontroly vedly. Dodatečný platební výměr ze dne 13. 12. 2010, č. j. 122497/10/178912501008, podle žalobce správce daně vydal, aniž by daňovou kontrolu řádně ukončil. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem rozhodnutím ze dne 1. 8. 2012, č. j. 8309/12-1100-304075, nevyhovělo jeho odvolání proti uvedenému dodatečnému platebnímu výměru. Rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 7. 2016, č. j. 15 Af 360/2012 - 52, (dále i jen „zrušující rozsudek“) bylo rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem pro vady řízení zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.
3. Žalovaný správci daně uložil, aby s žalobcem projednal zprávu o kontrole a předal mu ji k podpisu. Správce daně následně vyrozuměl právního zástupce žalobce o tom, že dne 12. 7. 2017 s ním bude projednána a předána zpráva o kontrole daně z příjmů fyzických osob za rok 2007 a 2008 č. j. 118437/10/178931505461. Stanovený den byla právnímu zástupci žalobce předložena zpráva o kontrole daně z příjmů fyzických osob č. j. 118437/10/178931505461, která měla být sepsána dle údaje uvedeného na první straně této zprávy dne 30. 11. 2010 a jež obsahovala 34 stran textu. Zároveň byl právnímu zástupci žalobce předložen již sepsaný protokol o ústním jednání č. j. 1753931/17/2503-60561-505461, týkající se zhodnocení důkazních návrhů, a protokol o projednání a předání zprávy o kontrole č. j. 1753983/17/2503-60561-505461. K obsahu uvedených dokumentů se právní zástupce žalobce do předložených protokolů vyjádřil, vznesl námitky a navrhnul další důkaz a požádal o poskytnutí lhůty v trvání jednoho měsíce k podrobnějšímu seznámení se s obsahem zprávy a k vyjádření se ke kontrolním zjištěním a k přednesení důkazních návrhů. U předkládané zprávy o kontrole rovněž namítl, že projednávání zprávy o kontrole probíhalo v rámci odvolacího řízení, což je v rozporu se zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
4. Dne 14. 8. 2017 zaslal žalobce správci daně své vyjádření ke zprávě o kontrole. Dne 4. 9. 2017 zaslal správci daně číslo jednací zmíněného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem. Dne 25. 8. 2017 obdržel právní zástupce žalobce přípis žalovaného nazvaný *Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření v rámci odvolacího řízení*. Dne 11. 9. 2017 v rámci stanovené lhůty zaslal žalobce na odpověď na uvedenou výzvu k vyjádření. Dne 3. 10. 2017 žalovaný dále vydal napadené rozhodnutí, kterým byl žalobce zkrácen na svých právech, je nezákonné a řízení, které mu předcházelo, trpělo vadami.
5. Stejně jako ve své předešlé žalobě žalobce namítl, že dodatečný platební výměr mohl být vydán až po řádném ukončení daňové kontroly. To se nestalo a s ohledem na toto pochybení správce daně bylo vydání napadeného dodatečného platebního výměru nezákonné. Tato jeho nezákonnost nemůže být zhojena v rámci odvolacího řízení. Žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odkázal na § 143 odst. 3 daňového řádu, na základě kterého k doměření daně z moci úřední může dojít pouze na základě výsledků daňové kontroly.

6. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že nedostatek řádného ukončení daňové kontroly je možno zhojit na základě ustanovení § 115 odst. 1 daňového řádu. Žalobce je oproti tomu přesvědčen o tom, že ustanovení § 115 odst. 1 daňového řádu lze uplatnit pouze, pokud jde o dokazování, nikoli pokud jde o dodatečné ukončení kontroly.
7. Dále žalobce uvedl, že má k dispozici dvě zprávy o kontrole daně z příjmů fyzických osob zpracované dne 30. 11. 2010 a opatřené č. j. 118437/10/178931505461, které však nejsou totožné a obsahově se liší. Existence dvou zpráv o kontrole se stejným číslem jednacím a dnem zpracování je v rozporu se zákonem. Dále namítal, že obě zprávy o kontrole měly být dle svého textu provedeny podle zákona o správě daní a poplatků, ačkoliv jedna z nich byla žalobci předána dne 12. 7. 2017, tj. v době, kdy podle § 264 odst. 1 daňového řádu se všechna řízení zahájená podle zákona o správě daní a poplatků měla dokončit a práva a povinnosti z nich plynoucí posoudit podle ustanovení daňového řádu, která upravují řízení nebo postupy, které jsou jim svou povahou a účelem nejbližší. Z obsahu zprávy o kontrole, která byla předána žalobci dne 12. 7. 2017, je zcela zřejmé, že tato zpráva byla sepsána po vydání zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, tj. již v době platnosti daňového řádu.
8. Žalovaný se dále v bodě 63 odůvodnění napadeného rozhodnutí odmítl zabývat obsahem rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 4. 2015, č. j. 49 T 5/2012-926, s odůvodněním, že daňové řízení je vedeno podle daňového řádu a že závěry uvedeného soudního rozhodnutí jsou pro daňové řízení nepoužitelné. Žalovaný podle žalobce zcela pominul, že v daném případě žalobce navrhoval tímto rozsudkem důkaz, a nepožadoval tedy po žalovaném, aby se na místo daňového řádu řídil řádem trestním.
9. Žalovaný v bodě 62 odůvodnění napadeného rozhodnutí dále tvrdil, že může provádět důkazy a z těchto důkazů vycházet, aniž by měl povinnost s těmito důkazy daňový subjekt seznámit, a že naopak je jeho povinností listiny týkající se třetích osob zatajit. Žalobce namítl, že toto tvrzení žalovaného je v rozporu s daňovým řádem, zejména s § 52 odst. 5 písm. c) daňového řádu a s § 115 odst. 2 daňového řádu.
10. Žalobce uzavřel, že výše popsany postup správce daně a žalovaného byl podle něj v rozporu s § 88 odst. 1, 2 a 3 daňového řádu a že s ním nebyla řádně projednána zpráva o kontrole.
11. Vedle toho žalobce namítl, že daň z příjmů fyzických osob za rok 2008 mu byla stanovena po uplynutí lhůty pro její stanovení dle § 148 daňového řádu a zároveň po uplynutí lhůty pro její vyměření dle § 47 zákona o správě daní a poplatků.
12. Žalobce rovněž formou odkazů na rozhodnutí specifikovaná na konkrétních místech své žaloby namítl, že žalovaný „rozhodl o rozhodnutí správce daně“ (pozn. soudu – tj. Finančního úřadu v Děčíně), kdy však odkázal na rozhodnutí Finanční ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2012, č. j. 8309/12-1100-304075, namísto rozhodování o dodatečném platebním výměru ze dne 13. 12. 2010, což bylo v rozporu s § 116 odst. 1 daňového řádu.

Vyjádření žalovaného k žalobě

13. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, kterou navrhoval zamítnout. Uvedl, že v řízení provedeném po zrušujícím rozsudku postupoval v Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

intencích právního názoru krajského soudu uvedeného ve zrušujícím rozsudku, když Finančnímu úřadu pro Ústecký kraj uložil označené vady řízení odstranit. Správce daně pak zpracoval dosud absentující reakci na vyjádření žalobce k výsledku kontrolního zjištění ze dne 7. 12. 2010, ve kterém žalobce navrhoval pokračování v dokazování, a seznámil žalobce se zhodnocením důkazních návrhů v rámci protokolovaného ústního jednání dne 12. 7. 2017. Následně pak doplnil do zprávy o daňové kontrole odkazy na protokol o tomto ústním jednání a zprávu o daňové kontrole se žalobcem projednal. Takovýto postup, tj. provádění nápravy vad, jimiž je zatíženo řízení před správcem daně, v odvolacím řízení je podle něj v souladu s § 115 odst. 1 daňového řádu, který žalobce vykládá příliš úzce a v rozporu s výkladem učiněným Nejvyšším správním soudem, přičemž odkázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 8. 2017, č. j. 10 Afs 248/2016-55. Doměření daně bylo podle žalovaného provedeno na základě výsledku daňové kontroly, neboť výše daně stanovené dodatečným platebním výměrem plně koresponduje s výsledkem kontrolního zjištění.

14. Dále žalovaný uvedl, že v rámci postupu při odstranění vad řízení bylo s žalobcem ústně projednáno stanovisko správce daně k jeho návrhům ze dne 7. 12. 2010, a následně doplněny příslušné pasáže do zprávy o daňové kontrole. Takto doplněná, a tedy úplná a konečná verze zprávy o daňové kontrole byla se žalobcem projednána dne 12. 7. 2017. V rámci tohoto projednání bylo jednoznačně vymezeno, které pasáže zprávy o daňové kontrole byly doplněny a proč. Existuje tedy pouze jediná kompletní zpráva o daňové kontrole, a to ta, která byla s žalobcem projednána a žalobcem podepsána dne 12. 7. 2017. Žalovaný uvedl, že v této konečné zprávě bylo ponecháno původní datum vyhotovení zprávy o daňové kontrole, tedy 30. 11. 2010. To však nijak neomezuje práva žalobce, která mu zaručoval procesní předpis. Datum vyhotovení navíc ani není povinnou náležitostí zprávy o daňové kontrole stejně jako odkaz na příslušné zákonné ustanovení, podle něhož byla vyhotovena. Ponechání neaktuálního odkazu na již neúčinný procesní předpis podle žalovaného samo o sobě nemůže způsobit nezákonnost zprávy o daňové kontrole, pokud byla při jejím vyhotovení respektována příslušná ustanovení procesního předpisu aktuálně účinného, tedy daňového řádu.
15. Jde-li o namítaný neprovedený důkaz trestním rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 4. 2015, č. j. 49 T 5/2012-926, žalobce jej podle žalovaného zmínil v rámci ústního jednání při projednávání zprávy o daňové kontrole dne 12. 7. 2017 a číslem jednacím a datem vydání upřesnil v podání ze dne 14. 8. 2017. Bylo však jeho povinností vymezit, co tímto důkazem mělo být prokázáno ve vztahu k předmětu řízení. V tomto směru žalovaný označil návrh na dokazování provedený žalobcem za zcela nedostatečný, přičemž nebyl-li návrh na provedení důkazu dostatečně konkrétní, nebylo povinností správce daně daňový subjekt vyzývat k doplnění návrhu. Doplnil, že důvodem neprovedení dokazování tímto rozsudkem pak nebylo nepochopení žalovaného, jaký procesní předpis má být při jeho provádění aplikován. Žalovaný tak učinil z důvodu zcela odlišných cílů trestního a daňového řízení a též z důvodu odlišného rozložení důkazního břemene v těchto řízeních.
16. Námitku týkající se odstavce 62 napadeného rozhodnutí, ve které žalobce zpochybnil správnost postupu, kdy mu nebyly zpřístupněny fotokopie listin pořízené z trestního spisu, žalovaný označil za nepodloženou dezinterpretaci skutečností zde uvedených. Z uvedeného odstavce totiž jednoznačně vyplývá, že z podkladů opatřených z trestního řízení nevyšly najevo žádné nové skutečnosti nad rámec skutečností, které již byly v daňovém řízení osvědčeny jinými důkazy, s nimiž byl žalobce seznámen. Dokazování Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

těmito listinami by pak bylo nadbytečné. Tyto listiny proto nebyly použity jako podklad pro rozhodnutí. Podle žalovaného pouhá existence těchto listin, které nebyly použity při rozhodování o právech a povinnostech žalobce, není způsobilá vyvolat zásah do jeho práv. Vzhledem k tomu, že těmito listinami nebylo prováděno dokazování, nemohlo dojít ani k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu.

17. Námitky týkající se porušení § 88 odst. 1 daňového řádu a toho, že s žalobcem nebyla řádně projednána zpráva o daňové kontrole, žalovaný označil za zcela nekonkrétní, námitky týkající se porušení § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu za nedůvodné. Vzhledem k tomu, že právní úkony správce daně jako seznámení žalobce s výsledkem kontrolního zjištění zůstaly zachovány i za účinnosti daňového řádu, nebyl zde důvod, aby správce daně v rámci odstraňování vad řízení postupoval podle § 88 odst. 2 daňového řádu a znovu seznamoval žalobce s výsledkem kontrolního zjištění, neboť tento úkon již byl proveden. Stejně tak byla žalobci poskytnuta lhůta k vyjádření, které využil. S ohledem na vadu, kterou bylo předchozí řízení zatíženo, když správce daně na toto vyjádření žalobce nereagoval, správce daně po zrušujícím rozsudku posoudil obsah vyjádření žalobce, přičemž dospěl k závěru, že nebyl dán důvod pro změnu kontrolního zjištění. Již bylo řečeno, že s ohledem na § 88 odst. 3 daňového řádu byl neopodstatněným požadavek žalobce na poskytnutí další lhůty k vyjádření.
18. Tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 počala v souladu s § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků běžet dne 31. 12. 2008. Na běh prekluzivní lhůty následně mělo vliv zahájení daňové kontroly a zahájení a trvání soudního řízení, kdy lhůta započala běžet znovu a následně po dobu soudního řízení neběžela a došlo k posunutí jejího konce, a to na 2. 1. 2018. Tato subjektivní lhůta končila dříve, než objektivní desetiletá prekluzivní lhůta podle § 148 odst. 5 daňového řádu. Napadené rozhodnutí bylo zástupci žalobce doručeno před jejím uplynutím, a to dne 3. 10. 2017. K marnému uplynutí lhůty pro stanovení daně tudíž nedošlo.
19. Námitku, podle které to, že žalovaný rozhodl o rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem namísto rozhodování o dodatečném platebním výměru ze dne 13. 12. 2010, bylo v rozporu s § 116 odst. 1 daňového řádu, žalovaný odmítl s tím, že neodpovídá realitě. Z výroku napadeného rozhodnutí i jeho odůvodnění je patrné, že žalovaný rozhodoval o odvolání žalobce směřujícímu proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 13. 12. 2010.

Posouzení věci soudem

20. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem souhlasil a žalobce do dvou týdnů od doručení výzvy nesdělil svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
21. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

22. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
23. Nejprve se soud zabýval otázkou prekluze práva vyměřit daň, neboť prekluze je skutečností, ke které je třeba přihlídnout z úřední povinnosti (ex offio). Následkem prekluze je totiž zánik samotného subjektivního práva, z čehož plyne, že prekludovanému právu nelze poskytovat ochranu (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07).
24. Daňové řízení v této věci týkající se daně z příjmů fyzických osob za zdaňovacího období roku 2008 bylo zahájeno za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, dne 1. 1. 2011 pak účinnosti nabytí daňový řád. Běh a délku lhůty pro vyměření daně v současnosti upravuje daňový řád účinný od 1. 1. 2011, kterým byla zrušena původní úprava obsažená v zákoně o správě daní a poplatků. Podle § 264 odst. 4 daňového řádu se běh a délka lhůty pro vyměření daní, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti daňového řádu, posuzuje ode dne nabytí účinnosti daňového řádu podle jeho ustanovení upravujících lhůtu pro stanovení daně (tj. § 148 daňového řádu). Přitom zůstává zachován okamžik počátku běhu lhůty určený podle dosavadních právních předpisů. Ustanovení § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků stanovovalo subjektivní prekluzivní lhůtu pro vyměření daně v délce tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost (nebo tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období). Tato lhůta se podle odst. 2 citovaného ustanovení přerušila v případě, že byl před jejím uplynutím učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení a počala znovu běžet od konce roku, v němž byl daňový subjekt o takovém úkonu zpraven. Tento odstavec také stanovil objektivní prekluzivní lhůtu k vyměření a doměření daně, a to v délce deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení (nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat).
25. Pokud jde o subjektivní prekluzivní lhůtu, ze správního spisu vyplývá, že před uplynutím lhůty k vyměření daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 zahájil správce daně daňovou kontrolu. Lhůta k doměření daně v posuzované věci počala běžet v souladu s § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků od 1. 1. 2009 a měla skončit k 31. 12. 2011. Tato lhůta však byla v souladu s § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků přerušena dnem zahájení daňové kontroly, tj. dnem 22. 3. 2010, kdy správce daně zahájil daňovou kontrolu ve vztahu k období roku 2007 a 2008, a současně daňový subjekt o zahájení kontroly zpravil. Z ničeho přitom neplyne, že by správce daně tento úkon učinil pouze za účelem prodloužení běhu prekluzivní lhůty. Při zahájení daňové kontroly správce daně kladl žalobci cílené otázky a vyzval jej k předložení účetních a daňových podkladů a evidence. Ostatně otázkou zákonnosti této daňové kontroly se již tento soud zabýval ve svém předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 27. 7. 2016, č. j. 15 Af 360/2012-52, ve kterém ji shledal býti zákonnou (viz str. 5 tohoto rozsudku) a na který je možné v podrobnostech odkázat.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

26. Platí, že zahájí-li správce daně daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o zahájení daňové kontroly zpraven (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52). Nová tříletá subjektivní prekluzivní lhůta pro vyměření daní tedy měla uplynout dne 31. 12. 2013, tzn. již za účinnosti daňového řádu.
27. Na základě výsledků provedené daňové kontroly byl žalobci dne 20. 12. 2010 doručen dodatečný platební výměr ze dne 13. 12. 2010, č. j. 122497/10/178912501008, proti němuž jeho zástupce podal odvolání dne 12. 1. 2011. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem o odvolání bylo žalobci oznámeno dne 3. 8. 2012.
28. Dne 4. 10. 2012 podal žalobce proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem o odvolání žalobu, o níž krajský soud pravomocně rozhodl dne 13. 4. 2017. Po dobu řízení před krajským soudem přitom subjektivní prekluzivní lhůta neběžela (byla stavěna) v souladu s § 148 odst. 4 písm. a) ve spojení s § 264 odst. 4 věty první daňového řádu, přičemž do jejího uplynutí zbývalo 454 dnů. Následující den poté, co rozhodnutí krajského soudu nabylo právní moci, započala lhůta opětovně běžet, a měla tak uplynout dne 11. 7. 2018.
29. Nové, nyní napadené rozhodnutí žalovaného o odvolání bylo zástupci žalobce oznámeno dne 3. 10. 2017 a téhož dne také nabylo právní moci.
30. Pokud jde o objektivní desetiletou prekluzivní lhůtu, ta v souladu s § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků započala běžet dne 1. 1. 2009, a běžela tedy i dne 3. 10. 2017. K pravomocnému doměření daně tak došlo před uplynutím jak subjektivní, tak objektivní prekluzivní lhůty.
31. Před vypořádáním dalších námitek žalobce soud zdůrazňuje, že se danou věcí již jednou zabýval v rozsudku ze dne 27. 7. 2016, č. j. 15 Af 361/2012-52, kterým zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 1. 8. 2012, č. j. 8309/12-1100-304075, a věc vrátil žalovanému, na něhož dle § 5, § 7 písm. a) a § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění účinném od 1. 1. 2013 přešla působnost z Finančního ředitelství v Ústí nad Labem. Důvodem zrušení byly vady daňového řízení spočívající v tom, že daňová kontrola nebyla správcem daně řádně ukončena, neboť nebyla projednána s právním zástupcem žalobce, ačkoliv ten v dané době zastupoval žalobce, a před vydáním obou dodatečných platebních výměrů nebylo jakkoliv správcem daně bráno v potaz jeho podání ze dne 7. 12. 2010, třebaže obsahovalo konkrétní vyjádření ke kontrolním zjištěním a konkrétní zdůvodněné návrhy na provedení dokazování. Povinností žalovaného bylo v následném řízení tato pochybení napravit. Žalobce však v nyní posuzované žalobě mj. namítl, že se tak nestalo.
32. Před vypořádáním jednotlivých žalobních bodů soud směřem k žalobci podotýká, že soudní řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou koncentrace. Povinností účastníka je uvést v žalobě žalobní body (námitky), ze kterých musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Jde o jednu ze základních náležitostí žaloby týkající se přezkoumání rozhodnutí správního orgánu, jež je zakotvena v ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.
33. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS, zdůraznil, že žalobce je povinen vylicít, 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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Obdobně např. v rozsudku ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Azs 134/2005-44, publ. pod č. 572/2006 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud konstatoval, že za žalobní body nelze považovat ani prostý výčet paragrafů správního řádu, které údajně žalovaný porušil, ani jejich parafrázi bez jakékoliv specifikace.

34. S ohledem na uvedenou judikaturu soud dospěl k závěru, že žalobce na mnoha místech žaloby tvrzenou nezákonnost vydaných rozhodnutí nebo vadný postup správců daně vymezil pouhými odkazy na ustanovení zákona, která měla být porušena, případně jejich parafrází. Takováto tvrzení nemají kvalitu žalobních bodů, soud se jimi nemohl zabývat, a vypořádal je proto pouze obecným způsobem.
35. Žalobce namítal porušení § 143 odst. 3 daňového řádu, na základě kterého k doměření daně z moci úřední může dojít pouze na základě výsledků daňové kontroly. To se podle žalobce nestalo a s ohledem na toto pochybení správce daně bylo vydání napadeného dodatečného platebního výměru nezákonné. Tato jeho nezákonnost nemůže být zhojena v rámci odvolacího řízení.
36. Soud za účelem vypořádání této námítky, kterou má z dále uvedených důvodů za nedůvodnou, považuje za vhodné shrnout povahu daňového řízení, které tvoří v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 42/2010-52, publ. pod č. 1062/2010 Sb. NSS). Odvolací správní orgán je oprávněn přihlídnout ke skutkovému a právnímu stavu, který zde byl v době vydání jeho rozhodnutí, a může zjištěný skutkový a právní stav rozšířit k datu vydání rozhodnutí o odvolání (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2008, č. j. 1 As 68/2008-126, č. 1786/2009 Sb. NSS). Výše uvedené platí tím spíše pro daňové řízení, v němž je odvolací orgán nadán pravomocí provádět dokazování, a nové tvrzení, skutečnosti či důkazy tak ověřovat a provádět, a může doplňovat řízení v plné šíři jak po stránce meritorní (doplňování podkladů pro rozhodnutí), tak po stránce procesní (odstraňovat vady řízení). Daňové řízení je řízením sice dvoustupňovým, avšak provázanějším mnohem více, než jak bývá zvykem v jiných procesních předpisech (srov. § 116 daňového řádu). To znamená, že případné nedostatky v odůvodnění prvostupňového rozhodnutí může napravit druhostupňový orgán. Bylo proto v souladu se zákonem i zrušujícím rozsudkem soudu, že vyjádření a návrhy zástupce žalobce na doplnění dokazování byly posouzeny a projednávání zprávy o kontrole proběhlo v rámci odvolacího řízení.
37. K tomu lze poukázat i na pro tuto věc přílehlavý názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2012, č. j. 7 Afs 20/2012-41, podle kterého *„pochybí-li správce daně a zprávu o daňové kontrole s daňovým subjektem zákonným způsobem neprojedná, nemůže to bez dalšího znamenat konec daňového řízení a jakési kontumační vítězství daňového subjektu pro nenapravitelnou nezákonnost, nýbrž je třeba tuto vadu řízení odstranit tak, aby měl daňový subjekt i poté reálnou možnost uplatnit své návrhy a argumenty ve dvou instancích“*.
38. Žalobce dále žalovanému v souvislosti namítaným porušením § 143 odst. 3 daňového řádu vytkl podle něj nesprávný právní názor, podle kterého je nedostatek řádného ukončení daňové kontroly možno zhojit na základě ustanovení § 115 odst. 1 daňového řádu, a to i když v rámci odvolacího řízení neproběhlo žádné dokazování.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

39. Podle § 115 odst. 1 daňového řádu může v rámci odvolacího řízení odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.
40. Výkladem tohoto ustanovení se již zabýval Nejvyšší správní soud, který v rozsudku ze dne 3. 8. 2017, č. j. 10 Afs 248/2016-55, přisvědčil správnosti výkladu tohoto ustanovení tak, jak jej zastává a jak podle něj v souladu s právním názorem tohoto soudu vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku v této věci postupoval žalovaný. V rámci odvolacího řízení tedy bylo možné odstranit vady řízení, jako byl nedostatek řádného ukončení daňové kontroly, a to aniž by nutně bylo třeba při tom provádět dokazování; opačný postup by byl nelogický (podrobněji viz odstavce 19 - 21 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu).
41. Soud proto shledal postup správce daně i žalovaného v souladu se zákonem a uzavřel, že žalobce na svých procesních právech nebyl zkrácen.
42. Bez jakékoli konkretizace žalobce namítl, že s ním řádně nebyla projednána zpráva o daňové kontrole.
43. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, „projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 téhož zákona). Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu nedal možnost se k nim vyjádřit“.
44. V předloženém daňovém spise je založen protokol o projednání a předání zprávy o daňové kontrole při ústním jednání č. j. 1753983/17/2503-60561-505461 ze dne 12. 7. 2017, ze kterého vyplývá, že tohoto dne správce daně projednal se zástupcem žalobcem zprávu o kontrole daně z příjmů fyzických osob. Rovněž je zde založeno zástupcem žalobce podepsané vyhotovení této zprávy. Soud proto konstatuje, že porušení ustanovení zákona týkajících se projednání zprávy o daňové kontrole v postupu správce daně neshledal.
45. Námitky žalobce týkající se toho, že daňová kontrola v dané věci nebyla řádně ukončena, tedy soud shledal nedůvodnými. Dále soud pro úplnost dodává, že žalobce nekonkretizoval, v čem konkrétně mělo spočívat porušení § 88 odst. 1 až 3 daňového řádu. Soud proto ve stejné obecném duchu jako žalobce konstatuje, že ani porušení těchto ustanovení zákona v postupu správce daně neshledal.
46. Žalobce dále spatřoval nezákonnost v existenci dvou zpráv o kontrole daně z příjmů fyzických osob označených stejným č. j. 118437/10/178931505461 a datem 30. 11. 2010. Aniž by toto dále rozvedl, dodal pouze, že nejsou totožné a obsahově se liší. Naopak uvedl, že i ve zprávě o kontrole mu předané dne 12. 7. 2017, tj. za účinnosti daňového řádu, je uvedeno, že tato zpráva měla být provedena podle zákona o správě daní a poplatků, je z ní však zřejmé, že byla sepsána až po vydání zrušujícího rozsudku, tj. již za účinnosti daňového řádu.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

47. Z předloženého daňového spisu soud zjistil, že v daňovém spise jsou skutečně založeny dvě vyhotovení zprávy o kontrole daně z příjmů fyzických osob č. j. 118437/10/178931505461 a podle údaje na úvodní straně sepsané dne 30. 11. 2010. První z nich bylo podepsáno žalobcem 8. 12. 2010, druhé zástupcem žalobce 12. 7. 2017. Zprávy se jinak na první pohled prakticky neliší, pouze druhá z nich obsahuje dvě zvýrazněné pasáže, a to v přidaném bodě 33 části I. B nazvané *Doklady a evidence rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti*, kde je doplněn Protokol o ústním jednání sepsaný podle § 60 až 62 daňového řádu č. j. 1753931/17/2503-60561-505461 ve věci zhodnocení důkazních návrhů, které byly součástí podání daňového subjektu ze dne 7. 12. 2010. Na straně 34 v části III. nazvané *Závěr* byl doplněn 3. bod ve znění: „O zhodnocení důkazních návrhů, které byly součástí podání daňového subjektu ze dne 07.12.2010, byl sepsán dne 12.07.2017 protokol o ústním jednání č. j. 1753931/17/2503-60561-505461 a následně byl výsledek kontroly se zmocněncem daňového subjektu projednán dne 12.07.2017 protokolem o ústním jednání č. j. 1753983/17/2503-60561-505461 – projednání a předání zprávy o daňové kontrole“.
48. To, že právě k takovémuto doplnění zprávy o daňové kontrole dojde, vyplývá i z právě zmíněného protokolu o ústním jednání č. j. 1753983/17/2503-60561-505461 ze dne 12. 7. 2017, který podepsal zástupce žalobce. Zdůrazněno v obou právě zmíněných protokolech také je, že po posouzení důkazních prostředků a návrhu na dokazování v podání odvolatele ze dne 7. 12. 2010 vlastní relevantní obsah zprávy o daňové kontrole č. j. 118437/10/178931505461 zůstává nezměněn.
49. Soud je toho názoru, že existence dvou odlišných listin označených stejným jednacím číslem a datem je pochybením a že vhodnější by bylo například informace doplňující zprávu o daňové kontrole uvést na samostatné listině s aktuálním datem a jiným číslem jednacím. Za právě popsané situace však takovéto pochybení nezpůsobuje nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a není ani nezákonností či vadou, která by mohla mít za důsledek nezákonné rozhodnutí ve věci. Již totiž bylo řečeno, že listiny se liší pouze co do výčtu formálních náležitostí, kdy bylo doplněním dvou výše citovaných odstavců učiněno zadost přísným požadavkům § 88 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, jejich celkový obsah a především závěry týkající se daňové povinnosti žalobce se však neliší vůbec. Žalobce byl o odlišnosti vyhotovených listin (tj. doplnění dvou odstavců o záznamech o procesních úkonech učiněných později) transparentním způsobem informován, obě listiny podepsal a ani v žalobě nijak neuvedl, jak by mohl být popsanou skutečností dotčen na svých právech.
50. Z obsahu správního spisu i z obsahu přímo zprávy o daňové kontrole je zřejmé, že k řádnému ukončení daňové kontroly a k vyhotovení listiny se zprávou o daňové kontrole č. j. 118437/10/178931505461 podepsané zástupcem žalobce dne 12. 7. 2017 došlo až v roce 2017, tedy za účinnosti daňového řádu. Na úvodní stránce zprávy o daňové kontrole je uvedeno, že zpráva o daňové kontrole byla provedena podle § 16 zákona o správě daní a poplatků, odkazy na tento zákon se objevují ve zprávě i dále a pouze tento procesní předpis (nikoli daňový řád) je hned v úvodu zprávy uveden mezi právními předpisy, kterými se správce daně řídil.
51. Jestliže je na věc aplikován právní předpis, který na ni nedopadá, jedná se obecně o důvod pro zrušení rozhodnutí správního orgánu, mohlo-li mít takové pochybení za následek nesprávné posouzení pro věc rozhodujících skutkových či právních otázek **obsažených v námítkách**. Soud nezruší takové rozhodnutí, u něhož je možné bez rozsáhlejšího doplňování řízení dospět k závěru, že i přes užití práva, které na věc nedopadá, by výsledek

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

řízení při užití odpovídajícího práva byl týž (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007-87, č. 1926/2009 Sb. NSS).

52. K tomu soud stejně jako u předchozí námitky konstatuje, že žalobce nijak neuvedl, jak by mohl být dotčen na svých právech tím, že daňová kontrola byla provedena podle zákona o správě daní a poplatků, byť zpráva o ní zjevně byla vyhotovena za účinnosti daňového řádu. Jeho obecnou námitku tak soud shledal nedůvodnou.
53. Za mylnou dále žalobce označil úvahu žalovaného, který se odmítl zabývat návrhem důkazního prostředku – rozsudkem Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 1. 4. 2015, č. j. 49 T 5/2012-926, s odůvodněním, že daňové řízení je vedeno podle daňového řádu a že závěry uvedeného soudního rozhodnutí jsou pro daňové řízení nepoužitelné.
54. Z výroku zmíněného trestního rozsudku, který je soudu znám z jeho činnosti, neboť ve věci vedené pod sp. zn. 15 Af 408/2012 byl proveden jako důkaz, vyplývá, že R. V. byl zproštěn obžaloby ve smyslu § 226 písm. a) trestního řádu, která spočívala v tom, že v letech 2008 až 2009 jako zaměstnanec společnosti EKVIVA, a. s., vystavoval fiktivní faktury pro firmu žalobce, čímž měl spáchat zvlášť závažný zločin zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 240 odst. 1, odst. 3 trestního zákoníku, neboť nebylo prokázáno, že skutek, pro nějž byl R. V. stíhán, se stal.
55. Podle odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný důkazní návrh žalobce neakceptoval z důvodů odlišného rozložení důkazního břemene v řízení daňovém a trestním a jiných zásad, které se v těchto řízeních aplikují.
56. S tímto názorem žalovaného se soud ztotožňuje, neboť „*předmět, kritéria daňového a trestního řízení jsou zcela jiná, když se jedná o zcela různá, specifická řízení s odlišně pojatým rozložením důkazního břemene a s odlišnými cíli – v případě daňového řízení je ze strany státu cíleno na správné a úplné zjištění, stanovení a splnění daňových povinností a v případě trestního řízení je ze strany státu cíleno na zjištění, zda byla spáchána nějaká trestná činnost (v daném případě hospodářská trestná činnost), kdo ji spáchal a jaká je adekvátní sankce pro osobu pachatele, přičemž cílem trestního řízení je rovněž i upevňování zákonnosti, předcházení a zamezování trestné činnosti, jakož i výchovného působení na občany. Z právé uvedeného je pak zřejmé, že výsledky daňového řízení a trestního řízení ohledně prověřování jedné a téže obchodní transakce tak nutně nemusejí být shodné.*“ (viz rozsudek zdejšího soudu ze dne 3. 8. 2016, č. j. 15 Af 408/2012-61, vydaný ve věci týchž účastníků týkající se doměření daně z přidané hodnoty, v němž byl zmíněný trestní rozsudek proveden jako důkaz v řízení před soudem).
57. Dalším důvodem, pro který závěr správce daně ob stojí, je skutečnost, že povinností soudů ani správních orgánů není při chybějících tvrzeních účastníka procházet obsáhlé dokumenty a z vlastní iniciativy v nich vyhledávat skutečnosti, které by mohly svědčit ve prospěch žalobce. Nachází-li se proto snad někde ve více než dvacetistránkovém odůvodnění zmíněného trestního rozsudku skutečnost, která by mohla být ve prospěch žalobce, bylo v jeho zájmu toto tvrdit při navrhování důkazu. Zástupce žalobce sice v podání ze dne 4. 9. 2017 navrhl provedení důkazu tímto rozsudkem, nijak však nespecifikoval, jaké skutečnosti jím mají být prokázány, a to ani zde, ani při ústním jednání dne 12. 7. 2017, kdy jej ještě bez specifikace zmínil poprvé s tím, že jím byl R. V. zproštěn obžaloby.
58. Žalobce rovněž namítl, že žalovaný v bodě 62 odůvodnění napadeného rozhodnutí tvrdil, že může provádět důkazy a z těchto důkazů vycházet, aniž by měl povinnost s těmito

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

důkazy daňový subjekt seznámit, a že naopak je jeho povinností listiny týkající se třetích osob zatajit.

59. Soud konstatuje, že 62. odstavec odůvodnění napadeného rozhodnutí žádné takovéto tvrzení žalovaného neobsahuje. Žalovaný zde pouze ve směru k fotokopiím písemností získaných z nahlížení do trestního spisu pana R. V. správně konstatoval, že tyto podléhají povinnosti mlčenlivosti dle § 52 daňového řádu. Dále konstatoval, že z těchto listin nevyplynuly žádné nové skutečnosti nebo poznatky. Nelze tedy tvrdit, že žalovaný z těchto listin vycházel, jak zřejmě naznačoval žalobce.
60. Žalobce dále namítl porušení § 116 odst. 1 daňového řádu, ke kterému mělo dojít tím, že žalovaný „rozhodl o rozhodnutí správce daně“ (pozn. soudu – tj. Finančního úřadu v Děčíně), kdy však formou odkazů na konkrétní místa ve své žalobě odkázal na rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem dne 1. 8. 2012, č. j. 8309/12-1100-304075, namísto rozhodování o dodatečném platebním výměru ze dne 13. 12. 2010, což podle žalobce bylo v rozporu s § 116 odst. 1 daňového řádu.
61. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu platí, že odvolací orgán
 - a) napadené rozhodnutí změnit,
 - b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo
 - c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.
62. Soud i tuto námitku žalobce považuje za nepřiléhavou, a tudíž nedůvodnou, neboť napadeným rozhodnutím žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru ze dne 13. 12. 2010, nikoli o jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem dne 1. 8. 2012, č. j. 8309/12-1100-304075, které ostatně v té době bylo zrušeno zrušujícím rozsudkem tohoto soudu.
63. Soud pro úplnost dodává, že s ohledem na vymezení žalobních bodů nepřezkoumával (vyjma otázky prekluze) samotné posouzení daňové povinnosti žalobce žalovaným, a to po stránce skutkové ani právní. V řízení se zabýval výhradně procesním postupem správců daně, neboť pouze to žalobce žalobou napadl.
64. Žalobu soud vyhodnotil v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
65. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch a žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, a ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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.

Ústí nad Labem 27. ledna 2021

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)