



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci

žalobkyně: **MK - REVIZE, s. r. o.**, IČO: 286 95 658,  
sídlem Na Hrázi 195/13a, 405 02 Děčín,  
zastoupená Mgr. Martinou Knickou, advokátkou,  
sídlem Tyršova 1434/4, 405 01 Děčín,

proti  
žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**,  
sídlem Velká Hradební 61, 400 21 Ústí nad Labem,

**o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem správního orgánu,**

**takto:**

- I.** Zásah spočívající v daňové kontrole daně z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013 zahájené žalovaným vůči žalobkyni dne 29. 8. 2016 **byl nezákonný.**
- II.** Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení za řízení o žalobě a kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 27. 6. 2019, č. j. 15 A 49/2017-92, ve výši 23 456 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Odůvodnění:**

1. Žalobkyně se včasně podanou žalobou prostřednictvím své právní zástupkyně ve znění doplnění žaloby ze dne 26. 12. 2018 domáhala, aby soud vydal rozsudek, v němž by určil, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013 zahájená žalovaným vůči žalobkyni dne 29. 8. 2016 byla nezákonným zásahem. Současně se žalobkyně domáhala, aby soud uložil povinnost žalovanému uhradit jí náklady soudního řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)

2. Žalobkyně v žalobě namítla, že daňovou kontrolu zahájenou dne 29. 8. 2016 považuje za nezákonnou z důvodu již proběhlé daňové kontroly dne 12. 8. 2013, o které byl pořízen protokol č. j. 1686128/13/2503-05402-507227, neboť tato prvotní kontrola byla provedena sice formou místního šetření, které se vztahovalo k daňovému přiznání DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013, nicméně žalobkyně tento úkon považuje za uskutečněnou prvotní daňovou kontrolu. Za toto zdaňovací období byl následně žalovaným vyměřen nadměrný odpočet DPH ve výši 446 035 Kč, a to dle platebního výměru č. j. 1701596/13/2503-24801-506131. Žalobkyně v návaznosti na to uvedla, že byla v dubnu roku 2016 telefonicky kontaktována žalovaným o záměru provést u žalobkyně daňovou kontrolu DPH za období 2. čtvrtletí roku 2013 a že následně došlo k provedení ústního jednání, a to dne 21. 4. 2016, v rámci kterého žalobkyně vznesla dotazy ohledně zákonnosti zahajované daňové kontroly. V této souvislosti žalobkyně především poukazovala na skutečnost, že předmětné období bylo již jednou žalovaným zkoumáno. Jelikož žalobkyně podala dodatečně daňové přiznání za dané období, nebyla tehdy daňová kontrola zahájena. Poté se však uskutečnilo druhé jednání se žalovaným, a to dne 29. 8. 2016, při kterém došlo k zahájení daňové kontroly, a žalobkyně vznesla námitku nezákonnosti výkonu daňové kontroly pro její opakovanost vzhledem k již proběhlé daňové kontrole ze dne 12. 8. 2013. Dne 19. 9. 2016 bylo žalobkyni doručeno vyrozumění žalovaného o výsledku šetření vznesené námitky nezákonnosti daňové kontroly zahájené dne 29. 8. 2016, přičemž byla námitka shledána jako nedůvodná. Následně dne 4. 1. 2017 byla žalobkyni prostřednictvím jejího zástupce doručena výzva vydaná žalovaným k prokázání skutečností v souvislosti s daňovou kontrolou DPH za 2. čtvrtletí roku 2013, z čehož žalobkyně dovozovala, že předmětná nezákonná daňová kontrola byla nadále vykonávána.
3. Dle názoru žalobkyně bylo místní šetření provedené dne 12. 8. 2013 daňovou kontrolou, a ne místním šetřením, jak uváděl žalovaný. V tomto směru odkázala na zásadu materiální pravdy, tedy na posuzování právního jednání dle jeho obsahu, a ne dle formy. Dále uvedla, že místní šetření a daňová kontrola jsou rozdílnými instituty, jak plyne z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2016, sp. zn. 5 Afs 2/2015. Dle žalobkyně se tedy nejednalo o místní šetření, ale o daňovou kontrolu, a proto považuje následnou daňovou kontrolu zahájenou dne 29. 8. 2016 za nezákonnou s ohledem na dikci § 85 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“).
4. Namítala, že nebyla seznámena s tím, proč je u ní prováděna opakovaná daňová kontrola, resp. s tím, kdo, kdy a za jakých podmínek o provedení kontroly, v kontextu s pravidly výběru a určení subjektů ke kontrole, rozhodl, k opakované žádosti jí nebyl předložen o takovém rozhodnutí žalovaným žádný záznam (zařazení do plánu kontrol, příkaz, záznam, deklarace rozhodnutí oprávněné úřední osoby o provedení kontroly apod.), a ani takový záznam není součástí spisu.
5. Za zcestné považovala žalobkyně tvrzení nadřízeného orgánu žalovaného, že v žádosti o prošetření vyřízení stížnosti uplatnila zcela novou argumentaci nad rámec stížnosti. Podstatou žádosti o prošetření vyřízení stížnosti bylo prověření způsobu vyřízení stížnosti a nevyporádání námitek nezákonnosti zahájené daňové kontroly jako opakované, a dále nezákonnost jednání žalovaného spočívající v nedoložení anebo alespoň odkázání na dokument svědčící o zákonnosti vlastního rozhodnutí žalovaného o provedení daňové kontroly.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

6. Namítala rovněž, že žalovaný mohl zahájit daňovou kontrolu již dne 21. 4. 2016, neboť provedení daňové kontroly nebrání podání dodatečného daňového přiznání (před zahájením daňové kontroly), v jehož rámci se navíc jednalo o malý rozsah oprav.

#### **Vyjádření žalovaného k žalobě**

7. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl zamítnutí žaloby pro nedůvodnost. Žalovaný uvedl, že daňová kontrola zahájená dne 29. 8. 2016 netrpí vadou nezákonnosti, jelikož se nejedná o opakovanou daňovou kontrolu, ale o první daňovou kontrolu vedenou v plném rozsahu k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013. Žalovaný konstatoval, že místní šetření je časově ohraničený úkon, který je zpravidla prováděn na místě vhodném k místnímu šetření, a je určeno k prověřování údajů na místě, což odpovídá i situaci z 12. 8. 2013. Dále žalovaný uvedl, že v rámci prošetření způsobu vyřízení stížnosti, které bylo podáno k nadřízenému orgánu žalovaného, jímž je Odvolací finanční ředitelství, byla žádost o prošetření shledána nedůvodnou.

#### **Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného**

8. V následně učiněné replice k vyjádření žalovaného žalobkyně vyjádřila svůj přetrvávající názor, že ve věci dne 12. 8. 2013 neproběhlo místní šetření, ale daňová kontrola. Žalovaný pak do dokončení „místního šetření“ sepsal dne 14. 8. 2013, tedy dva dny po prověřování údajů daňového přiznání u žalobkyně, ještě dva úřední záznamy, v nichž popsal skutečnosti vztahující se k provedení ověření skutečností a připojil své právní závěry učiněné v průběhu vyhledávací činnosti, a poté přistoupil k vyměření daně, což svědčí tomu, že provedl zhodnocení prověřovaného stavu a vyslovil závěry, se kterými navíc žalobkyni neseznámil, které jej vedly k tomu, že nadměrný odpočet mohl být vyměřen ve shodě s daňovým tvrzením. Z toho žalobkyně dovozuje, že pokud žalovaný vedle protokolu uvedl své závěry i do následujících úředních záznamů, a teprve na základě nich pak daň (odpočet) dne 19. 8. 2013 vyměřil, a to nikoliv konkludentně, úkon žalovaného provedený dne 12. 8. 2013 ve vztahu k žalobkyni byl fakticky daňovou kontrolou, a nikoliv místním šetřením.

#### **Posouzení věci soudem**

9. 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 žalobkyně s tímto postupem výslovně souhlasila a žalovaný po řádném poučení nevyjádřil svůj nesouhlas s rozhodnutím věci bez jednání, a proto se má za to, že s tímto postupem rovněž souhlasil.
10. Podle § 87 odst. 1 s. ř. s. platí, že soud o žalobě na ochranu před nezákonným zásahem rozhoduje na základě skutkového a právního stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu. V § 87 odst. 2 s. ř. s. je pak zakotveno, že soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem. Žalovaným je pak podle § 83 s. ř. s. správní orgán, který podle žalobního tvrzení zásah provedl.
11. V daném případě žalovaný přípisem ze dne 26. 9. 2018 soudu sdělil, že rozporovaná daňová kontrola byla v průběhu soudního řízení ukončena, a to dne 28. 3. 2018. V reakci na to pak žalobkyně v doplnění žaloby ze dne 26. 12. 2018 upravila petit tak, že se domáhala již jen Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

určení, že rozporovaná daňová kontrola byla nezákonným zásahem, a stáhla tedy svůj původní požadavek na to, aby soud vedle konstatování nezákonnosti rozporované daňové kontroly žalovanému zakázal v jejím pokračování. Z tohoto důvodu soud v rámci své rozhodovací činnosti vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu.

12. Po přezkoumání skutkového a právního stavu, který tu byl v době tvrzeného zásahu (neboť jde o žalobu deklaratorní), dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná.
13. Soud dále připomíná, že v dané věci již jednou rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 27. 6. 2019, č. j. 15 A 49/2017-92, kterým žalobu žalobkyně zamítl. Tento rozsudek byl ke kasační stížnosti žalobkyně pro jeho nepřezkoumatelnost zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2021, č. j. 5 Afs 301/2019-30, a věc byla vrácena zdejšímu soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku konstatoval, že „... krajský soud odůvodnil svůj závěr o povaze úkonu provedeného žalovaným dne 12. 8. 2013 v podstatě pouze obecným odkazem na text protokolu o místním šetření, formální označení úkonu v uvedeném protokolu, na dobu jeho trvání, případně tím, že bylo v rámci tohoto úkonu prověřováno uplatnění odpočtu na konkrétní stěžovatelem zakoupený stroj, který dle následných poznatků žalovaného nebyl nikdy uveden do provozu; takové posouzení nelze s ohledem na citovanou judikaturu považovat za dostačující a přezkoumatelné. Pro posouzení právní povahy úkonu správce daně není rozhodné jeho formální označení, ani doba jeho trvání (v případě posuzovaném citovaným rozsudkem ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019–44, trval daný úkon necelé tři hodiny), podstatné je skutečné počínání správce daně, tedy zda pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu. Touto otázkou se však krajský soud dostatečně nezabýval; pouhý obecný odkaz na obsah protokolu o místním šetření nelze s ohledem na závěry citované judikatury v tomto směru považovat za dostačující, zvláště pak za situace, kdy podle uvedeného protokolu ze dne 12. 8. 2013 si žalovaný k tomuto úkonu vyžádal od stěžovatele mj. veškerou evidenci pro účely daně z přidané hodnoty ve smyslu § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani přidané hodnoty, za dané zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013.“
14. V souladu s výše vyslovenými závěry Nejvyššího správního soudu, které zdejší soud plně respektuje a je jimi dle § 110 odst. 4 s. ř. s. vázán, se zdejší soud zabýval tím, zda úkon žalovaného provedený dne 12. 8. 2013 ve vztahu k žalobkyni byl fakticky daňovou kontrolou nebo místním šetřením.
15. Z obsahu předloženého správního spisu soud zjistil, že se dne 12. 8. 2013 uskutečnilo od 9 do 12 hodin místní šetření v sídle žalobkyně. O průběhu místního šetření byl vyhotoven protokol č. j. 1686128/13/2503-05402-507227, jehož předmět byl vymezen následovně: „Místní šetření k podanému daňovému přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2013.“ V protokolu o jednání je průběh místního šetření vymezen tak, že se do sídla žalobkyně dostavily pracovnice žalovaného za účelem prověření údajů uvedených žalobkyní v daňovém přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013 doručenému žalovanému dne 25. 7. 2013. Žalobkyně v rámci místního šetření předložila pracovním žalovaného evidenci vedenou pro daňové účely dle § 100 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), daňové doklady za uskutečněná a přijatá zdanitelná plnění, leasingovou smlouvu k automobilu (Nova leasing), nájemní smlouvu, originál kupní smlouvy ze dne 26. 2. 2013, bankovní výpisy a pokladní doklady. Z předložených dokladů si pracovnice žalovaného pořídily fotokopie nájemní smlouvy ze dne 1. 1. 2012, „pokladních dokladů 1, 4-7“ a evidence vedené pro daňové účely za 2. čtvrtletí roku 2013. Dále je obsahem správního

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

spisu úřední záznam ze dne 14. 8. 2013, jenž byl vyhotoven ve 12:50 hodin a v němž pracovnice žalovaného shrnula zjištění plynoucí z místního šetření ze dne 12. 8. 2013, zejména že žalobkyně zakoupila pálicí stroj FOREST 200 CNC na základě kupní smlouvy ze dne 26. 2. 2013 od společnosti AZ PROPAG, s.r.o., že kupní cena činila částku 3 081 717 Kč a DPH částku 647 160,57 Kč a že kupní cena byla stanovena znaleckým posudkem č. 433-8/12, jenž byl žalovanému předložen pouze v kopii, neboť žalobkyně neměla k dispozici originál. Součástí úředního záznamu je závěr, že vzhledem k tomu, že žalovaným nebylo zjištěno, že by obchodní transakci uskutečnily osoby kapitálově či jinak spojené, nemůže žalovaný rozporovat kupní cenu, za jakou žalobkyně pálicí stroj pořídila. Přílohou úředního záznamu bylo 8 příloh, a to kupní smlouva ze dne 26. 2. 2013, znalecký posudek č. 433-8/12, podkladní doklady č. 13HP00001, 13HP00004 až 13HP00007, daňový doklad č. 130100007, nájemní smlouva ze dne 1. 1. 2012, inzerát pálicího stroje, podnikatelský záměr žalobkyně a fotodokumentace z místního šetření u žalobkyně. Ve správním spisu je založen další úřední záznam ze dne 14. 8. 2013, jenž byl vypracován ve 13:30 hodin a jehož závěrem je konstatování žalovaného, že nárok na odpočet daně ve výši 446 035 Kč vykázaný v přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013 je uplatněn v souladu s § 72 zákona o DPH. Následně žalovaný vydal dne 19. 8. 2013 platební výměr na DPH, kterým bylo vyměřeno DPH za 2. čtvrtletí roku 2013 tak, že daň na výstupu činila 327 272 Kč, odpočet daně 773 307 Kč, a nadměrný odpočet tudíž byl ve výši 446 035 Kč. V platebním výměru tak daň byla stanovena shodně jako v podaném daňovém přiznání žalobkyně k DPH za daně zdaňovací období.

16. Soud pak poukazuje na judikaturní závěry Nejvyššího správního soudu, které shrnul uvedený soud ve výše zmíněném rozsudku č. j. 5 Afs 301/2019-30. Již v rozsudku ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017-36, Nejvyšší správní soud akcentoval odlišnost institutů místního šetření a daňové kontroly a zdůraznil, že správce daně není oprávněn si neomezeně vybírat mezi těmito postupy. Posouzením povahy úkonu správce daně formálně označeného za místní šetření se Nejvyšší správní soud dále zabýval v rozsudku ze dne 2. 7. 2020, č. j. 7 Afs 390/2019-44, jímž navázal na svou starší judikaturu vztahující se k povaze místního šetření a daňové kontroly; i v uvedené věci přitom daňový subjekt namítal, že se ve skutečnosti jednalo o skrytou daňovou kontrolu: „*Skutečnost, že zdejší soud se v rozsudku sp. zn. 4 Afs 14/2017 zabýval právě takovou (krajní) situací, ve které si správce daně vyžádal kompletní účetnictví a prověřoval celkovou daňovou povinnost daňového subjektu, nevylučuje využití obecných závěrů daného rozsudku i na jiné (méně rozsáhlé) postupy správce daně. Jinými slovy, i v případě vyžádání menšího množství podkladů (než celého účetnictví) a kontrolování menšího rozsahu okolností (než jen všech aspektů daňové povinnosti) může za splnění podmínek akcentovaných rozsudkem sp. zn. 4 Afs 14/2017 (a zprostředkovaně rozsudkem sp. zn. 1 Afs 70/2004) dojít k překročení mezí vyhledávací činnosti a místního šetření. Bude tak tomu v těch situacích, kdy správce daně namísto pouhého zjišťování podkladových informací a „mapování terénu“ provádí ve své podstatě již zjišťování a ověřování správnosti stanovení daňové povinnosti (viz výše).*“ Nejvyšší správní soud dále dospěl v citovaném rozsudku k závěru, že se krajský soud měl posuzovanou situaci komplexně zabývat z pohledu právní úpravy a související judikatury. Měl posoudit, zda správce daně (žalovaný v uvedené věci) pouze zjišťoval a vyhledával podkladové informace a důkazní prostředky, či zda již fakticky zjišťoval a ověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu. Krajský soud měl detailně zhodnotit skutkové okolnosti případu, zejména pak to, zda množství dokladů vyžádané a prověřované správcem daně odpovídalo povaze místního šetření, nebo zda se jednalo o takové množství dokladů, jejichž vyžádání a prověřování odpovídá spíše již daňové kontrole. Kromě okolností samotného místního šetření měl Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

krajský soud zohlednit i skutečnosti tomuto místnímu šetření předcházející a okolnosti následující po místním šetření. Následně měl krajský soud vyhodnotit, zda postup správce daně odpovídal právní úpravě místního šetření, či zda se již jednalo o postup náležící do rámce daňové kontroly. Nejvyšší správní soud ve shodě s již zmiňovaným rozsudkem ze dne 31. 5. 2017, č. j. 4 Afs 14/2017–36, ve věci sp. zn. 7 Afs 390/2019 zdůraznil, že podle § 78 odst. 1 daňového řádu má správce daně v rámci vyhledávací činnosti „pouze“ vyhledávat důkazní prostředky a daňové subjekty a zjišťovat plnění povinností při správě daní. Má se jednat o prosté zjišťování podkladových informací, tj. mapování terénu (viz rozsudek ze dne 27. 7. 2005, č. j. 1 Afs 70/2004–80, publ. pod č. 937/2006 Sb. NSS, který se sice vztahuje ještě k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jeho závěry však lze vztáhnout i na stávající právní úpravu v daňovém řádu). Jakékoliv úkony přesahující rámec místního šetření má pak správce daně provádět v rámci daňové kontroly jako institutu sloužícího ke komplexnímu ověřování daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiných okolností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (§ 85 odst. 1 daňového řádu). Nejvyšší správní soud rovněž zdůraznil, že daňová kontrola může být zaměřena i na prověřování určitých „částí“ daňové povinnosti (např. na konkrétní uplatněný odpočet): *„Až na základě takto zjištěného skutkového stavu věci a jeho odpovídajícího právního posouzení mohl krajský soud adekvátně vyhodnotit zaprvé, zda žalovaný v nynější věci překročil meze místního šetření, a zadruhé, zda tato skutečnost zakládá nezákonnost (opakovanost) daňové kontroly.“*

17. Soud má z provedené rekapitulace správního spisu za prokázané, že žalovaný při místním šetření nezjišťoval a nevyhledával pouze podkladové informace a důkazní prostředky, ale místní šetření fakticky vedlo k tomu, že žalovaný zjišťoval a ověřoval oprávněnost uplatněného odpočtu DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013 týkající se pořízení pálicího stroje FOREST 200 CNC, jenž žalobkyně zakoupila na základě kupní smlouvy ze dne 26. 2. 2013. Žalovaný si totiž při místním šetření dne 12. 8. 2013 opatřil důkazní prostředky vztahující se k pořízení předmětného pálicího stroje (zejména kupní smlouvu ze dne 26. 2. 2013, pokladní doklady, znalecký posudek č. 433-8/12 a daňový doklad č. 130100007 o nákupu pálicího stroje), které následně dne 14. 8. 2013 hodnotil a vyvozoval z nich závěry o skutkovém stavu. Na základě posouzení výše uvedených podkladů a vyhodnocení skutečností získaných žalovaným (inzerát jiného stroje stejné značky a prověření společností Benešovské stavebniny, s.r.o., a AZ PROPAG, s.r.o.) žalovaný ve dvou úředních záznamech ze dne 14. 8. 2013 dospěl k závěru, že žalobkyně uplatnila nárok na odpočet DPH v souvislosti s pořízením pálicího stroje FOREST 200 CNC v souladu s § 72 zákona o DPH. Dle názoru soudu je tak evidentní, že žalovaný při místním šetření fakticky prověřoval nárok na odpočet DPH žalobkyně v souvislosti s pořízením specifikovaného zboží ve zdaňovacím období 2. čtvrtletí roku 2013, čímž žalovaný výrazně vybočil ze zákonných mezí vyhledávací činnosti. Soud v této souvislosti připomíná, že správce daně (v daném případě žalovaný) dostal od zákonodárce možnost provést místní šetření v situacích, kdy má toto šetření význam pro správu daní. Místní šetření má představovat časově omezený úkon správce daně – vymezený příchodem pracovníka správce daně na místo, kde je šetření prováděno, na straně jedné a jeho odchodem z tohoto místa na straně druhé, tudíž je z povahy věci určeno k prověřování údajů na místě. Soud dále poukazuje na závěry komentářové literatury, podle níž *„[m]ístní šetření je postupem při správě daní sloužícím pouze k vyhledávání důkazních prostředků. V jeho rámci tak není dán prostor k tomu místním šetřením získané důkazní prostředky hodnotit z hlediska jejich závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti; jinými slovy místním šetřením lze pouze důkazní prostředky vyhledat, nikoliv však je hodnotit a vyvozovat z nich závěry o skutkovém stavu.“* Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(srov. Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář, Wolters Kluwer, Praha, 2011, komentář k § 80).

18. Soud tak činí dílčí závěr, že z okolností samotného místního šetření ze dne 12. 8. 2013 po zohlednění skutečností následujících po místním šetření, je zřejmé, že postup žalovaného náležel do rámce daňové kontroly, a jednalo se tak o skrytou daňovou kontrolu, při které již žalovaný zjišťoval a ověřoval správnost stanovení nadměrného odpočtu DPH souvisejícího s pořízením pálicího stroje FOREST 200 CNC za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013. Soud tedy souhlasí se žalobkyní v tom, že v případě místního šetření provedeného dne 12. 8. 2013 a hodnocení získaných důkazních prostředků žalovaným již odpovídalo daňové kontrole. Soud se však již nemůže ztotožnit s tím, že by při místním šetření byla prováděna daňová kontrola ve vztahu k prověření všech údajů k DPH žalobkyně za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013. Žalovaný si sice při místním šetření dne 12. 8. 2013 pořídil fotokopii celé daňové evidence pro účely DPH i např. leasingovou smlouvu k automobilu, nicméně, jak je shora rekapitulováno, fakticky prověřoval toliko nárok žalobkyně na odpočet DPH při pořízení pálicího stroje; žádné další údaje ve vztahu k DPH, tedy jako celek či jiná uskutečnitelná nebo přijatá zdanitelná plnění, již nehodnotil. Podle soudu je tak zřejmé, že lze považovat postup žalovaného za daňovou kontrolu vedenou toliko k odpočtu DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013 ve vztahu k nákupu pálicího stroje, čímž je dáno i její vymezení. Soud tak nemůže přisvědčit tvrzení žalobkyně, že by při místním šetření provedeným dne 12. 8. 2013, které soud vyhodnotil jako skrytou daňovou kontrolu, prověřovala DPH žalobkyně za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013 v plném rozsahu.
19. Jelikož žalobkyně namítala a takto i formulovala jí upravený žalobní petit, že v případě daňové kontroly zahájené dne 29. 8. 2016 se mělo jednat o nepřipustnou opakovanou daňovou kontrolu, zabýval se soud tím, zda v případě této kontroly postupoval žalovaný v souladu s § 85 odst. 5 daňového řádu. Dle tohoto ustanovení daňovou kontrolu, která se týká skutečností, které již byly v souladu s vymezeným rozsahem kontrolovány, je možné opakovat pouze tehdy, pokud a) správce daně zjistí nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v původní daňové kontrole a které zakládají pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá nově zjištěným skutečnostem nebo důkazům, nebo b) daňový subjekt učiní úkon, kterým mění svá dosavadní tvrzení; takto lze daňovou kontrolu opakovat pouze v rozsahu, který odpovídá změně dosavadního tvrzení daňového subjektu.
20. Soud předně zdůrazňuje, že dotčená daňová kontrola byla zahájena protokolem o zahájení daňové kontroly ze dne 29. 8. 2016, jejímž předmětem bylo DPH za zdaňovací období za 2. čtvrtletí roku 2013 v plném rozsahu.
21. Nejvyšší správní soud se otázkou přípustnosti opakované daňové kontroly zabýval například v rozsudku ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015-39, v němž i s odkazem na předchozí judikaturní závěry uvedl: „Pro zákonné zahájení opakované daňové kontroly je třeba, aby takto nově zjištěná skutečnost nemohla být bez zavinění správce daně uplatněna v původní daňové kontrole...Uvedená podmínka koresponduje i s předchozí judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž zjišťování skutečností, o něž se má rozhodnutí, které je výsledkem řízení, skutkově opírat, nelze v jedné věci libovolně opakovat, nýbrž se má dít - nejsou-li dány skutku závažné důvody pro opakování - zásadně toliko jednou; velmi naléhavý je tento požadavek za situace, že zjišťování skutkového stavu je vedeno způsobem, který pro

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

účastníka řízení nebo třetí osoby znamená zátěž, zejména v podobě zásahu do jeho subjektivních práv. Z uvedeného principu pak pro orgány veřejné moci, které řízení provádějí, vyplývá požadavek profesionality a patřičné odborné péče, se kterými jsou povinny každé řízení vést; tyto orgány jsou tedy povinny v uvedených řízeních vynaložit patřičné úsilí, podložené odborností a profesionalitou, k tomu, aby zjistily všechny pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti v rozsahu, v jakém jim to zákon ukládá. Neučiní-li tak a vyjdou-li takové skutečnosti najevo až pozdě v důsledku nedostatečného (i z příčin objektivních) či neodborného postupu správního orgánu, nemůže to být zásadně k tíži účastníka řízení, nýbrž pouze k tíži státu, jehož orgán řízení vedl... Daňové kontroly jako procesního institutu určeného ke zjišťování a prověřování okolností rozhodných pro správné stanovení daně má proto správní orgán zásadně užít toliko jednou; výjimky z tohoto pravidla mohou být přípustné pouze za splnění vstupního (tj. nutného, ne však vždy dostačujícího) předpokladu, že přestože správní orgán postupoval při daňové kontrole profesionálně a s odbornou péčí, vyšly po skončení daňové kontroly najevo skutečnosti, které mohou vést ke změně pohledu na skutkový základ věci...nelze připustit, aby byla vyloučena možnost využít opakovanou kontrolu za situace, kdy - třebaže při první daňové kontrole správce daně postupoval s potřebnou profesionalitou - teprve po jejím skončení a z důvodů nacházených spíše na straně daňového subjektu a jež správce daně nezavinil, se objevily nové skutečnosti, které zakládají důvod k tomu, aby první daňovou kontrolou prověřované skutečnosti byly podrobeny opakovanému zkoumání (srov. např. rozsudek č. j. 8 Afs 28/2005 - 66 ze dne 26. 2. 2007). Ani Ústavní soud obecně ve svých závěrech nepopírá právo správce daně provádět daňovou kontrolu, a to i opakovaně, avšak z předmětu této opakované kontroly musí být jednoznačně patrné, že její zaměření není totožné s předmětem předcházející daňové kontroly, resp. musí být patrné, jaké důvody či skutečnosti, případně i dříve neznámé, správce daně k takovému postupu vedly (např. nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 597/02 ze dne 3. 1. 2005).“

22. Z výše uvedeného proto podle zdejšího soudu vyplývá, že o nepřípustnou daňovou kontrolu se může v daném směru (v konkrétním případě) jednat pouze tehdy, pokud ve srovnání s předchozí kontrolou (i.) bude správce daně kontrolovat totožný předmět kontroly (tedy bude kontrolovat daňovou povinnost téhož subjektu za identické zdaňovací období nebo k téže jednorázové dani), (ii.) rozsah daňové kontroly bude alespoň částečně totožný (o opakování kontroly nepůjde tehdy, budou-li další daňovou kontrolou prověřovány skutečnosti, které nebyly dříve prověřovány, a to v závislosti na vymezení rozsahu kontroly při jejím zahájení), a současně (iii.) nové skutečnosti nebo důkazy zakládající pochybnosti o správnosti, průkaznosti nebo úplnosti dosud stanovené daně nebo tvrzení daňového subjektu mohly být při náležitém postupu správce daně při předchozí kontrole vzaty v potaz.
23. Soud v této souvislosti připomíná, že původní skrytá daňová kontrola žalovaným prováděná jako místní šetření v srpnu 2013 se týkala výlučně ověření správnosti stanovení nadměrného odpočtu DPH souvisejícího s pořízením pálicího stroje FOREST 200 CNC za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013. Tato první daňová kontrola tedy nezahrnovala žádná další uskutečnitelná či přijatá zdanitelná plnění. Naproti tomu daňová kontrola zahájená protokolem ze dne 29. 8. 2016 byla zaměřena na kontrolu všech plnění ve vztahu k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013. Je tak třeba zdůraznit, že se daňová kontrola zahájená dne 29. 8. 2016 překrývá toliko v posouzení nároku žalobkyně na nadměrný odpočet DPH souvisejícího s pořízením pálicího stroje FOREST 200 CNC. V ostatním se daňové kontroly liší. Zároveň však soud musí akcentovat, že původní skrytá daňová kontrola prováděná v srpnu 2013 prověřovala toliko kupní cenu pálicího stroje

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

FOREST 200 CNC, přičemž žalovaný konstatoval, že kupní cenu, za kterou žalobkyně pálicí stroj pořídila, nemůže rozporovat. Soud dále připomíná, že v srpnu 2013 žalobkyně tvrdila, že do dvou měsíců plánuje do pronajatých nebytových prostor umístit další stroje potřebné k výrobě kompletních hasicích přístrojů, které má v sídle společnosti, a zkompletovat tak výrobní proces; teprve poté žalobkyně zahájí výrobu hasicích přístrojů, které musela do té doby nakupovat. Dále z obsahu správního spisu vyplývá, že v sídle žalobkyně proběhlo ještě několik místních šetření v letech 2014, 2015 a 2016 za účelem ověření uvedení daného stroje do provozu, kdy na jejich základě bylo zjištěno, že stroj nebyl uveden do provozu.

24. Soud konstatuje, že v případě daňové kontroly týkající se DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013 zahájené dne 29. 8. 2016 se jedná o opakovanou daňovou kontrolu, neboť bylo kontrolováno stejné zdaňovací období k téže dani a jejím předmětem bylo též hodnocení oprávněnosti nadměrného odpočtu v souvislosti s pořízením pálicího stroje FOREST 200 CNC. Soud je však toho názoru, že nelze hovořit o nepřípustné opakované daňové kontrole, neboť kromě toho, že byla kontrolována jiná uskutečnitelná a přijatá zdanitelná plnění, byl rovněž hodnocen nadměrný odpočet daně v souvislosti s nákupem pálicího stroje FOREST 200 CNC, avšak z jiného hlediska než v případě skryté daňové kontroly ze srpna 2013. V srpnu 2013 dospěl žalovaný k závěru, že s ohledem na jím získané důkazní prostředky nemůže zpochybnit kupní cenu, za jakou žalobkyně pálicí stroj pořídila, a proto konstatoval, že žalobkyně uplatnila odpočet v souladu s § 72 zákona o DPH. Nicméně při opakované daňové kontrole žalovaný již nezpochybňoval samotnou výši kupní ceny pálicího stroje FOREST 200 CNC, ale zabýval se hodnocením toho, zda byla v případě tohoto přijatého zdanitelného plnění splněna podmínka nároku na odpočet DPH spočívající v tom, zda žalobkyně využila daný stroj ke své ekonomické činnosti ve smyslu § 72 zákona o DPH, a žádal též o doložení dokladů o úhradě zbylé částky ceny pálicího stroje ve výši 2 728 878 Kč v 50 měsíčních splátkách po 54 577,56 Kč (k tomu srov. výzvu k prokázání skutečností ze dne 2. 1. 2017 a opakovanou výzvu k prokázání skutečností ze dne 15. 2. 2017 a zejména strany 19 až 37 zprávy o daňové kontrole ze dne 28. 3. 2018). Z uvedeného je tudíž zřejmé, že ve skryté daňové kontrole v srpnu 2013 prověřoval žalovaný nárok na nadměrný odpočet DPH při pořízení pálicího stroje FOREST 200 CNC z jiného důvodu než při opakované daňové kontrole. V tomto směru poukazuje soud na to, že žalovaný v průběhu let 2014, 2015 a 2016 prováděl monitoring toho, zda žalobkyně pálicí stroj uvedla do provozu, a zda jej tedy využívá k ekonomické činnosti, přičemž bylo vždy zjištěno, že daný stroj je nefunkční. Při místním šetření dne 16. 4. 2015 bylo žalovaným zjištěno, že předmětný pálicí stroj je rozmontován na menší části a umístěn v garáži a dle úředního záznamu ze dne 3. 3. 2016 zástupkyně žalobkyně sdělila pracovníci žalovaného, že došlo k poškození řídicí jednotky pálicího stroje a že bude povolán znalec, aby určil rozsah škody a to, zda stroj půjde vůbec opravit. Z toho dle soudu plyne, že v srpnu 2013 nemohl žalovaný posuzovat skutečnost, zda žalobkyně v budoucnu uvede pálicí stroj FOREST 200 CNC do provozu, a zda jej tudíž skutečně bude užívat ke své ekonomické činnosti, ani to, zda uhradí všechny v budoucnu splatné měsíční splátky kupní ceny pálicího stroje.
25. Soud tak shrnuje, že daňová kontrola zahájená dne 29. 8. 2016 byla opakovanou v rozsahu hodnocení nároku na odpočet DPH při pořízení pálicího stroje FOREST 200 CNC, nicméně nejedná se z tohoto důvodu o nepřípustnou opakovanou daňovou kontrolu, neboť nové skutečnosti zakládající pochybnost o oprávněnosti uplatnění nároku na

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

odpočet DPH v souvislosti s pořízením daného stroje nemohly být při náležitém postupu žalovaného při předchozí skryté daňové kontrole v srpnu 2013 vzaty v potaz.

26. Nedůvodná je i stručná námitka žalobkyně, že daňová kontrola mohla být zahájena již dne 21. 4. 2016. K tomu soud uvádí, že v protokolu ze dne 21. 4. 2016, kterým žalovaný původně zamýšlel zahájit daňovou kontrolu, jednoznačně specifikoval důvod, proč k zahájení daňové nepřistoupil, a to z toho důvodu, že žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání k DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí roku 2013, tj. za zdaňovací období a daň, pro kterou žalovaný chtěl zahájit daňovou kontrolu. V tomto postupu nelze spatřovat žádný nezákonný zásah do práv žalobkyně, neboť s nezahájením daňové kontroly nevznikly žalobkyni žádné povinnosti, které by měla vůči žalovanému plnit. Soud dále doplňuje, že to, zda žalovaný zahájí daňovou kontrolu, je plně v jeho dispozici. Pokud se žalovaný rozhodl zahájit daňovou kontrolu až po zhodnocení vlivu dodatečného daňového přiznání žalobkyně k DPH za zdaňovací období roku 2013, nijak nezasáhl do práv žalobkyně. Daná námitka žalobkyně je proto nedůvodná.
27. Soud však ve věci nepřehlédl, že žalovaný nesdělil žalobkyni důvody pro opakování daňové kontroly v souvislosti s odpočtem na dani při pořízení pálicího stroje FOREST 200 CNC dle § 85 odst. 6 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení správce daně seznámí daňový subjekt s důvody pro opakování daňové kontroly při jejím zahájení. V komentářové literatuře je k povinnosti uvedené v předmětném ustanovení uvedeno, že „[v] souladu s judikaturou Ústavního soudu a soudů ve správním soudnictví ukládá daňový řád správci daně povinnost seznámit daňový subjekt s důvody, pro které přistupuje k opakování daňové kontroly. Tuto povinnost musí splnit v okamžiku, kdy opakovanou daňovou kontrolu zahajuje. Důvody opakování daňové kontroly musí být sděleny konkrétně a jednoznačně, aby byla možná kontrola splnění zákonných podmínek pro provádění opakované daňové kontroly. Nestací proto samo o sobě, zda důvody pro opakovanou daňovou kontrolu existují, ale je nutné, aby tyto důvody byly daňovému subjektu sděleny. Nesplnění této povinnosti stejně jako i neexistence důvodů pro opakování daňové kontroly má za následek, že opakovaná daňová kontrola bude nezákonným postupem. Prostředkem ochrany daňového subjektu bude v prvé řadě stížnost podle § 261 a po jejím marném vyčerpání bude možno se domáhat ochrany u soudu ve správním soudnictví podáním žaloby podle § 82 a násl. s. ř. s.“
28. Lze odkázat též na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 32/2005-44, jehož závěry jsou plně použitelné i v této věci, podle něhož „nelze než uzavřít, že správce daně nedostál při zahájení opakované daňové kontroly zákonným požadavkům. K provádění opakované daňové kontroly nepostačuje jen objektivní existence nových skutečností, které správce daně z vlastní činnosti popřípadě činnosti jiného správce daně zjistí, ale musí též opakovanou daňovou kontrolu zahájit v souladu se zásadami daňového řízení a ctít ústavním pořádkem chráněná práva daňového subjektu, jež Ústavní soud ve své judikatuře jednoznačně formuloval do požadavků, seznámit daňový subjekt s důvody a cílem takové kontroly a provádět tuto kontrolu pouze v rozsahu bezprostředně souvisejícím s těmito nově zjištěnými skutečnostmi. Seznámení s důvody a cílem kontroly musí být zcela jednoznačné, nepostačuje, jestliže by je eventuálně mohl daňový subjekt seznat z podkladů, shromážděných ve správním spise, tím méně, pokud by byly seznatelné až ze zprávy o daňové kontrole, jejímž podpisem se daňová kontrola končí“ (obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005-57, publ. pod č. 868/2006 Sb. NSS; nebo též nálezy Ústavního soudu 13. 5. 2003, sp. zn. II. ÚS 334/02, a ze dne 15. 5. 2003, sp. zn. III. ÚS 510/02).

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

29. Soud ve shodě s výše uvedenou judikaturou Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu konstatuje, že nevymezením důvodů, proč žalovaný přistoupil k opakování daňové kontroly ve vztahu k odpočtu DPH v souvislosti s pořízením pálicího stroje, postupoval v rozporu s § 85 odst. 6 daňového řádu. Soud přitom zdůrazňuje, že vymezení rozsahu a důvodů opakované daňové kontroly a jejich sdělení daňovému subjektu při zahájení této kontroly není samoúčelným požadavkem. Informace takto sdělená daňovému subjektu mu umožňuje zvážit, zda má postup správce daně za zákonný, a pak proti němu nebrojit a opakovanou daňovou kontrolu strpět, anebo zda jej považuje za nezákonný a napadne jej stížností podle § 261 daňového řádu nebo se bude domáhat ochrany u soudu ve správním soudnictví podáním žaloby podle § 82 a násl. s. ř. s. Soud doplňuje, že zcela nerozhodná je skutečnost, proč žalovaný neseznámil žalobkyni s důvody pro opakování daňové kontroly při jejím zahájení, tedy např. z důvodu jeho chybného subjektivního přesvědčení o tom, že daňová kontrola zahájená dne 29. 8. 2016 není opakovanou, a že proto žalobkyni nemusel oznámit důvody pro zahájení opakované daňové kontroly. Za dostatečné nelze považovat ani to, že důvody, proč žalovaný přistoupil k opakování daňové kontroly u nadměrného odpočtu DPH v souvislosti s pořízením pálicího stroje FOREST 200 CNC, by bylo možno zjistit z výzvy o prokázání skutečností ze dne 2. 1. 2017, popřípadě ze zprávy o daňové kontrole ze dne 8. 3. 2018.
30. Soud proto shrnuje, že žalovaný žalobkyni při zahájení opakované daňové kontroly dne 29. 8. 2016 neseznámil s důvody, které jej vedly k opětovnému prověřování nároku na odpočet DPH v souvislosti s pořízením pálicího stroje FOREST 200 CNC. Toto pochybení představuje intenzivní zásah do subjektivních práv žalobkyně jako daňového subjektu při zahájení opakované daňové kontroly a činí opakovanou daňovou kontrolu zahájenou dne 29. 8. 2016 nezákonnou.
31. Vzhledem k výše uvedenému soud dospěl k závěru, že byly naplněny pojmové znaky nezákonného zásahu podle § 82 s. ř. s., neboť žalovaný svým nezákonným postupem, který byl v rozporu s § 85 odst. 6 daňového řádu, žalobkyni přímo zkrátil na jejích právech. Podle § 87 odst. 2 věty první s. ř. s. tedy soud určil, že žalovaným provedený zásah vůči žalobkyni byl nezákonný.
32. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit žalobkyni do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti proti rozsudku zdejšího soudu ze dne 27. 6. 2019, č. j. 15 A 49/2017-92, v celkové výši 23 456 Kč. Náhrada se skládá ze zaplacených soudních poplatků ve výši 2 000 Kč za žalobu a ve výši 5 000 Kč za kasační stížnost a z odměny za zastupování žalobkyně. Odměna za jeden úkon právní služby činí 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Odměna za čtyři úkony právní služby podle § 11 advokátního tarifu [převzetí a příprava zastoupení – písm. a); žaloba, replika, kasační stížnost – písm. d)] je v tomto případě 12 400 Kč. Právní zástupkyni žalobkyně dále náleží částka 1 200 Kč jako náhrada hotových výdajů advokáta [čtyři režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu]. Jelikož je právní zástupkyně žalobkyně plátcem DPH, zvyšuje se její odměna o částku 2 856 Kč představující 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů.

### Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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 nejbližze 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](http://www.nssoud.cz).

Ústí nad Labem 31. srpna 2021

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.