



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobce **AMRA, s.r.o., IČ: 26025965,**  
se sídlem Ledařská 238/5, Braník, 147 00 Praha,

proti

žalovanému **Odvolací finanční ředitelství,**  
se sídlem Masarykova 427/31, Brno,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2020, č. j. 27907/20/5200-11432-506836,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

## Odůvodnění:

### I.

#### Základ sporu

1. Předmětem podnikání žalobce v roce 2015 byl pronájem vlastních nebo pronajatých nemovitostí s bytovými prostory nacházející se v X, katastrální území Y. Žalobce nepodal řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob (dále jen „DPPO“) za zdaňovací období (dále jen „ZO“) 2015 v zákonné lhůtě ani v náhradní lhůtě (do 3. 8. 2016) na výzvu správce daně. Správce daně proto přistoupil k vyměření daně z moci úřední dle pomůcek ve smyslu § 145 odst. 1 a § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) a v návaznosti na zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Správce daně u žalobce následně zahájil daňovou kontrolu.
2. Při zahájení daňové kontroly žalobce upřesnil svou podnikatelskou činnost na pronájem nemovitostí a předložil rozvahu a výsledovku, knihu analytické evidence, faktury přijaté 1 – 51, interní doklady U15001 – U15018, bankovní výpisy, karty majetku a předpisy nájmu. V průběhu daňové kontroly podal daňové přiznání k DPPO č. j. 8534874/16/2006-51524-107796 ze dne 1. 12. 2016, avšak bez povinné přílohy účetní závěrky, ve kterém deklaroval výsledek hospodaření a základ daně 1 373 099,- Kč, odečet daňové ztráty dle § 34 odst. 1 zákona o daních z příjmů (ze ZO 2011) 911 631,- Kč, základ daně po úpravě 461 468,- Kč (zaokrouhlený na 461 000,- Kč) a daň ve výši 87 590,- Kč (obrat 4 377 088,- Kč, daňové odpisy v 5. skupině 1 166 396,- Kč, průměrný přepočtený počet zaměstnanců 0), doplnil účetní závěrku k DPPO (ve zjednodušeném rozsahu) č. j. 8593300/16/2006-60563-109177 ze dne 8. 12. 2016, dle které evidoval výnosy celkem ve výši 4 377 tis. Kč (výkony 3 677 tis. Kč a tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu 700 tis. Kč), náklady celkem ve výši 3 004 tis. Kč (výkonovou spotřebu 1 388 tis. Kč, daně a poplatky 76 tis. Kč, odpisy dlouhodobého majetku 1 166 tis. Kč, zůstatkovou cenu prodaného dlouhodobého majetku a materiálu 129 tis. Kč, za ostatní provozní náklady 36 tis. Kč, nákladové úroky 190 tis. Kč, ostatní finanční náklady 19 tis. Kč), výsledek hospodaření ve výši 1 373 tis. Kč a aktiva celkem ve výši 29 699 tis. Kč (dlouhodobý hmotný majetek 12 377 tis. Kč, dlouhodobé pohledávky 13 tis. Kč, krátkodobé pohledávky 17 242 tis. Kč, krátkodobý finanční majetek 67 tis. Kč), pasiva celkem ve výši 29 699 tis. Kč (vlastní kapitál 1 168 tis. Kč a cizí zdroje 28 441 tis. Kč, z toho dlouhodobé závazky 11 446 tis. Kč a krátkodobé závazky 12 753 tis. Kč, bankovní úvěry a výpomoci 4 242 tis. Kč a časové rozlišení 90 tis. Kč).
3. Na podkladě zprávy o daňové kontrole správce daně vydal platební výměr na DPPO za ZO 2015 v souladu se zákonem o daních z příjmů a § 147, § 145 odst. 1 a § 98 odst. 1 daňového řádu č. j. 8443750/18/2006-51524-107796 dne 14. 11. 2018 (dále jen „platební výměr“), kterým vyměřil dle pomůcek základ daně ve výši 3 977 144,- Kč, základ daně po snížení o položky dle § 34 a § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů a zaokrouhlený ve výši 3 977 000,- Kč a daň ve výši 755 630,- Kč.
4. Žalobce podal proti platebnímu výměru odvolání, o němž žalovaný rozhodl žalobou napadeným rozhodnutím tak, že dle pomůcek doměřenou daň z příjmů právnických osob změnil z částky 755 630 Kč na částku 733 970 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

5. Žalovaný takto rozhodl po té, co dospěl k závěru, že účetnictví žalobce objektivně nesplňuje podmínky dané zákonem o účetnictví a nelze ověřit správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost vykázaných výnosů a nákladů a výsledku hospodaření ze kterého se vychází při zjištění základu daně ve smyslu § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů.
6. Žalovaný vyšel z toho, že:

Výnosy tvoří příjem z prodeje bytu ve výši 700 000,- Kč a příjmy na běžné účty v celkové výši 5 709 787,66 Kč, tj. - na běžném účtu č. 242249626 / 0300 – příjmy: 0,- Kč (z celkové částky 2 385,01 Kč), - na běžném účtu č. 225811402 / 0300 – příjmy: 685,- Kč (z celkové částky 26 713,15 Kč) - z toho nezaplatněný vklad 685,- Kč, - na běžném účtu č. 225812325 / 0300 – příjmy: 90 915,- Kč (z celkové částky 91 019,17 Kč) - z toho H. V. 48 372,- Kč, Z. J. 42 288,- Kč, nezaplatněný vklad 255,- Kč, - na běžném účtu č. 225812974 / 0300 – příjmy: 28 539,- Kč (z celkové částky 29 883,14 Kč) - z toho L. H. 11 475,- Kč, W. B. 17 064,- Kč, - na běžném účtu č. 225814398 / 0300 – příjmy: 33 573,- Kč (z celkové částky 34 503,07 Kč) - z toho D. K. 20 768,- Kč, D. J. 2 575,- Kč, N. (W.) V. 10 230,- Kč, - na běžném účtu č. 225815585 / 0300 - příjmy: 5 417 988,- Kč (z celkové částky 6 199 205,32 Kč) – z toho příjem 109 620,- Kč a s označením L. F. 58 170,- Kč, A. T. 10 800,- Kč, B. M. 13 980,- Kč, B. P. 6 990,- Kč, B. E. 7 190,- Kč, Č. J. 55 404,- Kč, Č. V. 6 545,- Kč, ČEZ prodej 2 818,- Kč, D. K. 31 152,- Kč, D. J. 57 965,- Kč, E. ON energie 2 600,- Kč, F. V. 36 750,- Kč, F. J. 34 400,- Kč, F. A. 7 090,- Kč, F. J. 21 000,- Kč, H. J. 24 240,- Kč, H. J. 84 480,- Kč, H. P. 75 270,- Kč, H. M. 16 770,- Kč, H. V. 27 516,- Kč, J. E. 83 412,- Kč, J. Z. 7 322,- Kč, K. D. 10 384,- Kč, K. V. 16 740,- Kč, L. H. 16 065,- Kč, L. J. 61 428,- Kč, M. I. 74 064,- Kč, M. L. 23 220,- Kč, M. I. 38 070,- Kč, M. J. 19 980,- Kč, M. C. 41 470,- Kč, N. K. 84 142,- Kč, N. M. 25 900,- Kč, N. L. 6 700,- Kč, P. Š. (F. K.) 24 240,- Kč, P. F. 125 270,- Kč, P. B. 40 208,- Kč, P. P. 39 200,- Kč, P. M. 58 032,- Kč, P. V. 4 802,- Kč, R. J. 54 570,- Kč, R. V. 49 280,- Kč, S. K. 27 594,- Kč, SEDDONS S.R.O., adv. 220 000,- Kč, S. O. 44 850,- Kč, S. M. 29052,- Kč, STRABAG a.s.,c/o BRV (platba dle par. 1936/1 zák. 89/2012) 57 520,- Kč, STRABAG RAIL a.s. 21 570,- Kč, S. J. 72 600,- Kč, T. J. 95 840,- Kč, T. A. 16 200,- Kč, T. L. 38 810,- Kč, T. V. 43 200,- Kč, T. V. 22 415,- Kč, V. M. 24 960,- Kč, W. B. 51 192,- Kč, W. V. 25 410,- Kč, Z. J. 14 644,- Kč, Z. P. 45 267,- Kč, Š. Z. 89 080,- Kč, platba (dle par. 1936/1 zák. 89/2012) 7 190,- Kč, bezhotovostní vklady Česká pošta 2 696 491,- Kč, K. F. 61 536,- Kč, M. J. 36 000,- Kč, N. V. 6 690,- Kč, S. M. 68 748,- Kč, S. A. 5 880,- Kč,

- na běžném účtu č. 612828853 / 0300 – příjmy: 138 087,66 Kč (z celkové částky 1 109 958,67 Kč) – z toho Ing. L. V. 26 427,66 Kč, N. M. 110 000,- Kč, Internethome 1 660,- Kč.

Náklady tvoří odpisy majetku 1 166 396,- Kč a náklady na drobné nákupy 50 134,- Kč, opravy elektroinstalace, elektromontáže, výměna oken, dezinfekce 150 386,90 Kč, provize z prodeje bytu, rozúčtování tepla dle objektů a odměna notáře 62 237,- Kč, náklady na správu a údržbu bytů a úklid domů 553 250,- Kč, náklady na daň z nemovitostí 43 891,71 Kč, daň z převodu nemovitostí ve výši 32 000,- Kč, zůstatková cena bytu 128 867,48 Kč (u15009), pojištění domů ve výši 36 068,- Kč, úroky z úvěru ve výši 190 274,70 Kč (u15001, u15002), náklady na bankovní poplatky ve výši 19 137,43 Kč (viz bod [14]), tj. - na běžném účtu č. 242249626 / 0300 ve výši 0,- Kč (z celkové částky 2 278,78 Kč), - na běžném účtu č. 225811402 / 0300 ve výši 1 980,- Kč (z celkové částky 33 680,- Kč) - z toho poplatky za vedení účtu 1 980,- Kč, na běžném účtu č. 225812325 / 0300 ve výši 1 980,- Kč (z celkové částky 91 190,- Kč) - z toho poplatky za vedení účtu 1 980,- Kč,

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

- na běžném účtu č. 225812974 / 0300 ve výši 1 982,79 Kč (z celkové částky 29 695,79 Kč) - z toho poplatky za vedení účtu 1 980,- Kč, zúčtování záporných úroků 2,79 Kč, - na běžném účtu č. 225814398 / 0300 ve výši 1 980,64 Kč (z celkové částky 34 475,64 Kč) - z toho poplatky za vedení účtu 1 980,- Kč, zúčtování záporných úroků 0,64 Kč, - na běžném účtu č. 225815585 / 0300 ve výši 8 366,- Kč (z celkové částky 6 258 816,20 Kč) - z toho poplatky za vedení účtu 8 166,- Kč, zúčtování poplatku 200,- Kč, - na běžném účtu č. 612828853 / 0300 ve výši 2 848,- Kč (z celkové částky 1 110 598,97 Kč) - z toho poplatky za vedení účtu 1 848,- Kč, zúčtování poplatku 1 000,- Kč.
7. Žalovaný shledal, že s ohledem na upřesnění informací k výnosům za prodej bytu je částka 110 000,- Kč součástí výnosů duplicitně, a to jako součást samostatného výnosu z prodeje bytu (tj. 110 000,- Kč z částky 700 000,- Kč) a jako součást příjmů evidovaných na účtu č. 612828853 / 0300 (tj. 110 000,- Kč od N. M.). Správce daně ověřil prodej bytové jednotky č. 538/7 v katastrálním území X za cenu 700 000,- Kč žalobcem paní M. N., a proto shledal námitku žalobce vztahující se k této konkrétní položce jako důvodnou. O tuto částku proto snížil výši výnosů na částku ve výši 6 299 787,- Kč (z částky 6 409 787,- Kč).
  8. Dále žalovaný konstatoval, že s ohledem na doplnění podkladů k nákladu na znalecký posudek lze částku 3 480,- Kč (dle dokladu F15015) považovat za náklad vynaložený na dosažení zdanitelných výnosů, neboť správce daně ověřil, že souvisel s příjmem z prodeje uvedeného bytu. A rovněž tuto námitku žalobce shledal důvodnou.
  9. Žalovaný proto výši nákladů zvýšil na částku ve výši 2 436 123,- Kč (z částky 2 432 643,- Kč) a dle pomůcek upravil výnosy na částku ve výši 6 299 787,- Kč náklady na částku ve výši 2 436 123,- Kč výsledek hospodaření, resp. základ daně snížil o částku 113 480,- Kč na částku 3 863 664,- Kč, zaokrouhlenou na částku 3 863 000,- Kč a daň snížil o částku ve výši 21 660,- Kč na částku ve výši 733 970,- Kč.

## II.

### Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

10. V podané žalobě žalobce v první žalobní námitce namítl, že ve věci byla dána možnost stanovit daň na základě dokazování a nebyl žádný zákonný důvod k přechodu na pomůcky. To, že správce daně zpochybnil způsob vedení účetnictví, není zákonným důvodem ke stanovení daně podle pomůcek.
11. Vypovídací schopnost účetnictví ve vztahu k nákladům a výnosům byla zachována, což nepřímou správce daně potvrdil i tím, že náklady zaúčtované žalobcem uznal až na pár výjimek v zaúčtované výši. Oproti tomu však žalobci neuznal zaúčtované výnosy a místo toho stanovil výši výnosů podle pomůcek, které si sám opatřil.
12. Jak žalobce uvedl, správce daně se vůbec nezabýval tabulkou s předpisy nájmu, která obsahovala podklady dle nájemních smluv a evidenčních listů, přestože ji měl již od zahájení kontroly k dispozici. V případě, že správce daně pochyboval o její správnosti a úplnosti, měl žalobce vyzvat k jejich dalšímu doplnění.
13. Ve druhé žalobní námitce žalobce uvedl, že správci daně předložil všechny doklady, z nichž bylo možno spolehlivě zjistit základ daně dokazováním, pokud správce daně některé podklady zpochybnil, měl o tom žalobce informovat a dát mu možnost aby své tvrzení prokázal.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

14. Ke stanovení nákladů v výnosů stanovených správcem daně podle pomůcek za rok 2015 žalobce předestřel následující přehled:
15. Základ daně dle daňového subjektu: Základ daně při použití pomůcek:  
Zaúčtované: Dodat.předl. Plat.výměr: Uznáno odvol.orgánem:  
Výnosy 4 377 088,- Výnosy 6 409 787,- - 110 000,- \*  
Náklady 3 003 989,- 165 000,- Náklady 2 432 643,- 3 480,- \*\*Základ daně 1 373 099,- -165 000,- Základ daně 3 977 144,- - 113 480,-  
\* rozdíl 110 000,- duplicitní splátka bytu, uznáno až odvolacím orgánem  
\* \* rozdíl 3 480,- fa F15015 za znalecký posudek, uznáno až odvolacím orgánem  
rozdíl 727 611,12 Kč fa F15018 za právní služby neuznáno  
rozdíl 1 304,- Kč fa F15002 za el.práce (opravená hlavička-neuznáno)  
rozdíl 3 950,- Kč fa F15003 za el.práce (opravená hlavička-neuznáno)  
celkem rozdíl 736 345,12 Kč  
Podle žalobce z toho vyplývá, že správce daně použil pomůcky výhradně při konstrukci výnosů, náklady však kopírují účetní záznamy žalobce.
16. V rámci třetí žalobní námitky žalobce uvedl, že správce daně použil při stanovení výnosů zjevně nepřiměřenou pomůcku, když zahrnul do výnosů veškeré příjmy, které žalobce obdržel na účet, ačkoliv součástí došlých plateb od nájemců jsou i zálohy na služby, které činí cca 35-50% z celkově přijatých příjmů, a které podle platných právních předpisů není možné zahrnout do výnosů. Výnosy stanovené správcem daně neodpovídají skutečnosti a způsob jejich stanovení je v rozporu s principy účtování a s ustanovením § 23 zákona o daních z příjmů.
17. Správce daně vyhodnotil přijaté a nezúčtované zálohy na služby související s užíváním bytů za příjmy podle § 18 zák. o daních z příjmů a tedy je zahrnul do základu daně. Žalobce namítl, že pozdní vyúčtování záloh na plnění spojených s užíváním bytu nemůže mít vliv na daňovou povinnost pronajímatele. Správce daně opomněl přihlídnout ke vstupním nákladům. Jen ze samé podstaty záloh na služby, kterou platí nájemníci, vyplývá povinnost pronajímatele tyto služby zajistit a uhradit. To však správce daně nijak nezohlednil, ačkoliv si toho byl nebo musel být vědom.
18. Jak žalobce upřesnil, na vstupu nejsou zohledněny náklady na topení, vodné a stočné, jejichž roční výše se pohybuje v minimální výši 3 500 000,- Kč. Žalobce k tomu jako důkaz přiložil fakturu za teplo č. 2015528 od dodavatele Veselské služby, s.r.o. za rok 2015 na částku 3 136 508,99 Kč.
19. Ve třetí žalobní námitce žalobce současně namítl, že stanovený základ daně je zcela nepřiměřený. Žalovaný se s námitkou na roční výši nákladů za teplo, vodné a stočné, dostatečně nevypořádal. Z faktur za teplo je zřejmé, že odběratelem je žalobce (nikoliv jednotliví nájemníci), polemika o zaplacení či nezaplacení faktury za energie, kdy nezaplacení záloh či doplatku znamená neprodlené odpojení, žalobce pokládá za irrelevantní, navíc v situaci i kdy z faktur za teplo je zřejmé, že zálohy již byly zaplacený.
20. K tvrzení žalovaného, že „dle bankovních výpisů není zřejmé, že byly v této výši vůbec uhrazeny“, žalobce odkázal na platby ze dne 4.2.2015 ve výši 222 000,- Kč, 4. 3. 2015 ve

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

výši 111 000,- Kč, 29. 4. 2015 ve výši 200 000,- Kč, 23. 6. 2015 ve výši 222 000,- Kč, 17. 6. 2015 ve výši 72 000,- Kč, 30. 7. 2015 ve výši 260 000,- Kč, 25. 8. 2015 ve výši 260 000,- Kč, 26. 10. 2015 ve výši 260 000,- Kč 27. 11. 2015 ve výši 260 000,- Kč a 31. 12. 2015 ve výši 300 028,- Kč (vše na účet společnosti Veselské služby, s.r.o. Jak zdůraznil, tyto výpisy měl správce daně i žalovaný orgán k dispozici a tvoří součást spisu.

21. K tomu žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, č. j. 5 Afs 148/2006-50 uvedl, že uzná-li správce daně určitou část příjmů ke zdanění, a odebere tedy poplatníkovi část jeho majetku, musí přiznat i relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na jeho pořízení.
22. Ve čtvrté žalobní námitce žalobce namítl, že správce daně nepostupoval v souladu s daňovým řádem, konkrétně s § 88 odst. 2, když v doplnění kontrolního zjištění ze dne 9. 7. 2018 uvedl jiné závěry než ve Zprávě z daňové kontroly ze dne 29. 10. 2018.
23. Jak uvedl, až při projednání zprávy o daňové kontrole (ve Zprávě z daňové kontroly v reakci na vyjádření k výsledku kontrolního zjištění) se poprvé dozvěděl, proč správce daně zahrnul do základu daně i přijaté zálohy na služby přijaté spolu s nájemným. Žalobci tak nebylo umožněno v průběhu kontrolního řízení podat námitku v podobě zaplacených nákladů za topení, vodné a stočné a tuto také doložit.
24. Žalobce tak nebyl dostatečně seznámen s hodnocením dosud zjištěných důkazů, nemohl se účinně bránit, jelikož oprávněně považoval dosud předložené důkazy za dostačující. Nebylo mu sděleno, proč správce daně nechce doložit žalobcem opakovaně navrhané důkazy (nájemní smlouvy, evidenční listy a jiné listiny dokládající výši nájemného a záloh na služby placených spolu s nájemným). Žalobce k tomu dále uvedl, že jeho návrhy správce daně po celou dobu kontroly ignoroval.
25. Žalobce v páté žalobní námitce uvedl, že ve zprávě o daňové kontrole za rok 2015 na str. 9 je uvedeno, proč správce daně neuznal příjmy deklarované žalobcem. „*Správce daně nevyužije jako pomůcku pro stanovení daně z příjmů právnických osob za rok 2015 tabulku označenou "Předpis nájmu 2013-2015", protože jde pouze o tvrzení DS, které nebylo doloženo nájemními smlouvami, tak jak zástupce DS uvedl ve Vyjádření, protože z protokolů sepsaných v průběhu daňové kontroly (čj...) není zřejmé, že by DS správci daně předložil nějaké nájemní smlouvy a ev. listy, ze kterých by mohl správce daně ověřit tvrzení DS o výši nájemného uvedené v tabulce "Předpis nájmu 2013-2014". Rozhodnutí odvolacího finančního ředitelství (žalovaného) v bodě 88 uvádí, že "odvolací orgán ověřil, že nebyly předloženy relevantní informace a důkazní prostředky prokazující soulad tvrzených výnosů a skutkového stavu,..."*“
26. Žalobce namítl, že mu správce daně ani žalovaný neumožnil prokázat souvislost faktury č. F15018 s jeho zdanitelnými příjmy, jen zaúčtovanou fakturu bez uvedení důvodů neuznal. Žalobce se domníval, že došlo pouze k opomenutí ze strany správce daně a na tuto skutečnost upozornil správce daně ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění dne 14. 9. 2018. Až ve zprávě o daňové kontrole za rok 2015 ze dne 29. 10. 2018 však správce daně uvedl, že „*není zřejmé, že by souvisely s činností daňového subjektu, tj. s pronájmem a správou nemovitostí*“. Vzhledem ke skutečnosti, že zároveň správce daně neuznal ani fakturu přijatou F15015 v částce 3 480,- za znalecký posudek, který musel mít k dispozici (tvořil součást přiznání k dani z převodu nemovitostí), je patrné, že se zjištěním souvislostí se zdanitelnými příjmy vůbec nezabýval a ani zabývat nechtěl.

27. V poslední, šesté žalobní námitce žalovaný vytkl orgánům správy daní, že mu v průběhu daňové kontroly nebylo umožněno nahlédnutí do spisu.
28. Jak uvedl, když se zplnomocněná daňová poradkyně zajímala o soupis příjmů, které žalovaný zahrnul do základu daně, bylo mu kontrolní pracovníci správce daně sděleno, jsou to její interní záznamy a náhled nebyl umožněn.
29. Ve vyjádření k žalobě žalovaný navrhl její zamítnutí.
30. Jak uvedl, žalobce musí ve svém účetnictví správně, úplně, průkazně, srozumitelně a přehledně rozlišovat a zobrazovat informace o jednotlivých účetních případech. Žalobce však „formálně“ předloženým účetnictvím, zpracovaným až na základě jeho postupné rekonstrukce, neprokázal jeho soulad s účetními předpisy ani se skutkovým stavem, neboť objektivně nebylo možné ověřit zejména správnost zaúčtování a vyúčtování záloh na energie a služby, úplnost zaúčtovaných výnosů a nákladů s ohledem na zaevidování značného množství různých druhů příjmů a výdajů na bankovních účtech souhrnnými zápisy, průkaznost vzhledem k nepředložení relevantních podkladů k zaúčtovaným položkám, a srozumitelnost obzvláště z důvodu absence podkladů k interním dokladům.
31. S odkazem na bod 84 napadeného rozhodnutí, žalovaný uvedl, že účetnictví žalobce objektivně nesplňuje podmínky dané zákonem o účetnictví, tudíž nelze ověřit správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost nejen vykázaných výnosů a nákladů, resp. aktiv a pasiv, ale především výsledku hospodaření, ze kterého se vychází při zjištění základu daně podle § 23 odst. 2 písm. a) ZDP, a to s ohledem na konkrétní nesrovnalosti zevrubně specifikované již správcem daně ve zprávě o daňové kontrole.
32. Pokud jde o náklady na topení, vodné a stočné, žalovaný uvedl, že evidence a vyúčtování záloh dle jednotlivých druhů energií nebyla (při stanovení celkových nákladů) žalobcem vysvětlena a prokázána
33. K námitce, že žalobce jako důkaz předložil fakturu na teplo č. 2015528 od dodavatele společnosti Veselské služby, s.r.o. za rok 2015 na částku 3 136 508,99 Kč, přičemž z těchto důvodů považuje stanovený základ daně za zcela nepřiměřený, žalovaný s odkazem na § 114 odst. 4 daňového řádu a judikaturu správních soudů (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 8 Afs 128/2005 - 126, ze dne 22. 2. 2012, č. j. 8 Afs 63/2011 - 74, rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 1. 2020, č. j. 10 Af 8/2018 - 79) uvedl, že v případě směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenost použití pomůcek. Nepřezkoumává bez dalšího výši daně, nýbrž pouze splnění podmínek pro přechod na tento náhradní způsob stanovení daně, dostatečnou spolehlivost a přiměřenost použitých pomůcek, tj. zda se nemíjejí s realitou nebo nevykazují zjevné nesprávnosti, a to pouze s ohledem na celkový výsledek stanovení daňové povinnosti za použití pomůcek. Odvolací orgán (žalovaný) není oprávněn přezkoumávat konkrétní volbu a použití pomůcek správcem daně za situace, kdy se správce daně pohyboval v mezích jemu svěřené správní úvahy, tedy pokud nepoužil zcela zjevně nesprávný či nelogický postup při stanovení daně, který by za pomůcku nebylo možné označovat.
34. Námitku žalobce, že mu nebylo umožněno prokázat souvislost faktury č. F15018 (za právní služby ve výši 727 611,12 Kč) s jeho zdanitelnými příjmy, shledal žalovaný

účelovou, neboť v průběhu daňového řízení byl žalobci dán dostatek časového prostoru pro prokázání jeho tvrzení, tedy souvislosti předmětné faktury s jeho zdanitelnými příjmy.

35. K námitce, že žalovaný ani správce daně nepřihlédl k okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro žalobce, žalovaný uvedl, za zdaňovací období roku 2013 a zdaňovací období roku 2014 byly správcem daně zohledněny relevantní odečty daňové ztráty v celkové výši 2 173 960,- Kč, v předmětném zdaňovacím období nemohl již žalobce žádný odečet uplatnit. Žádné jiné okolnosti, z nichž by vyplývaly výhody pro žalobce, ke kterým by mohl správce daně (žalovaný) přihlédnout, ve spise či podkladech správce daně (žalovaný) neshledal a nemohly tak být žádné výhody zohledněny.
36. Žalovaný trval na tom, že správce daně nepostupoval v rozporu s § 88 odst. 2 daňového řádu. V daném případě nedošlo ke změně zjištění výnosů a nákladů, ale pouze k upřesnění, že přijaté a nezúčtované zálohy na služby související s užíváním bytů jsou příjmy, a tedy jsou zahrnuty do základu daně.
37. Námitku, že žalobci nebylo umožněno nahlédnout do spisu, žalovaný označil za ryze účelovou.
38. Z protokolu ze dne 29. 10. 2018, č. j. 7686952/18/2006-60563-108177 jednoznačně vyplývá, že požadavek na „nahlédnutí do spisu“ byl vznesen při seznámení se zprávou o daňové kontrole. K tomu žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, publ. pod č. 3720/2018 Sb. NSS, ze dne 12. 4. 2018, č. j. 4 Afs 1/2018-48, popř. ze dne 14. 6. 2017, č. j. 1 Afs 362/2016-36, a ze dne 28. 3. 2019, č. j. 9 Afs 249/2018-45 a zejména na rozsudek ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31.

### III.

#### Posouzení žaloby

39. Městský soud v Praze ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. Jiné vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, když účastníci s takovým rozhodnutím věci souhlasili (souhlas žalobkyně byl v souladu s § 51 odst. 1 větou druhou s. ř. s. presumován) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
40. V prvé žalobní námitce žalobce namítl, že podmínky pro stanovení daně na základě pomůcek splněny nebyly a základ daně bylo možno stanovit dokazováním na základě doložených dokladů.
41. Podle § 98 odst. 1 daňového řádu, *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.*
42. *„Základní podmínkou pro možnost stanovení daně za užití pomůcek je nesplnění svých zákonných povinností daňovým subjektem. Mezi tyto povinnosti patří zejména podání*

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

*daňových tvrzení v zákonných lhůtách, resp. k výzvě správce daně, a to ve tvaru a formě, kterou zákon požaduje (srov. § 135 a násl., § 145), podání daňového tvrzení v souvislosti s rozhodnutím o úpadku (srov. § 244 odst. 6) či dědictvím (srov. § 239 odst. 3), řádné vedení účetnictví (je-li daňový subjekt účetní jednotkou) v souladu se zák. o účetnictví, tedy tak, aby účetní závěrka sestavená na základě řádného účetnictví podávala věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky, splnění povinnosti registrace k jednotlivým daním (srov. § 125 a násl.), splnění povinnosti součinnosti při dokazování (srov. § 92), splnění povinnosti součinnosti při zahájení daňové kontroly § 87 odst. 5 (nevyhovění výzvě nebo neposkytnutí součinnosti), podrobení se řádně prováděné daňové kontrole, splnění povinnosti poskytnutí součinnosti k výzvě správce daně při postupu k odstranění pochybností (srov. § 90 odst. 4), součinnost daňového subjektu při postupu správce daně k zajištění úhrady na nesplatnou či dosud nestanovenou daň (srov. § 167 odst. 4).*

*Jestliže daňový subjekt své zákonné povinnosti neplní v takové míře, že daň v tomto důsledku již nelze stanovit dokazováním (pro převažující absenci relevantních důkazů), pak má správce daně právo (ale i povinnost) zvolit pro stanovení daně v pořadí další metodu, a tou je užití pomůcek.“ [BAXA, Josef. § 98 Pomůcky a sjednání daně. In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽIŠKOVÁ. Daňový řád: Komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2022-8-3]. ASPI\_ID KO280\_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.]*

43. V projednávané věci primárním důvodem stanovení daně podle pomůcek bylo porušení povinnosti žalobce vést účetnictví řádně, v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, v tehdy platném znění (dále jen „zákon o účetnictví“).
44. Z formálního hlediska vzal městský soud předně v úvahu, že správce daně rozhodnutím č. j. 4215990/17/2006-60563-109177 ze dne 21. 6. 2017 uložil žalobci pokutu podle § 37a zákona o účetnictví za správní delikt nevedení správného, úplného a průkazného účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz účetnictví ve smyslu § 7 odst. 1 a 2 a § 8 odst. 1 – 4 zákona o účetnictví.
45. V podané žalobě pak sám žalobce připustil, že vedení účetnictví bylo komplikované, neboť došlo ke ztrátě řady podkladů a muselo být rekonstruováno.
46. Z obsahu správního spisu pak městský soud ověřil, že žalobce při zahájení daňové kontroly předložil: knihu analytické evidence, což byl položkový rozpis z deníku za období od 1. 1. 2015 do 31. 1. 2015, sestavenou dne 30. 11. 2016, karty majetku, faktury přijaté č. 1 – 52, interní doklady označené „u15001-u15018“, bankovní výpisy. Následně doložil doklady vztahující se k roku 2015 a to: smlouvy na pojištění bytových domů, potvrzení o zaplacení úroků z úvěru, předpis nájmu za rok 2015, odpis majetku, inventuru majetku, přijaté faktury č. F15001-F15052, rozvahu, výsledovku, knihu analytické evidence.
47. Žalobce v prvé žalobní námitce tvrdí, že daň mohla být stanovena na základě dokazování a nebyl tedy zákonný důvod ke stanovení daně podle pomůcek.
48. Jak se podává z obsahu správního spisu, správce daně žalobce v rozhodném období nezaznamenával účetní případy do účetních knih na základě účetních dokladů. Podle výpisu z bankovních účtů žalobce účtoval na každém z bankovních účtů jen jedním zápisem za celý rok a jedním zápisem o rozdílu mezi počátečním a konečným zůstatkem uvedeným na výpisech z bankovních účtů. Dále správce daně vyšel ze zjištění, že žalobce na základě jediného interního dokladu účtoval všechny nájem za celý rok jednou položkou nazvanou prosinec 2013, přestože z výpisu z bankovních účtů jsou patrné platby od

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

nájemníků v každém měsíci. V rámci přiložené rozvahy žalobce uvedl nevypořádané zálohy, a to počáteční stav k 1. 1. 2013, který byl zároveň konečným zůstatkem záloh k 31. 12. 2015.

49. Zároveň správce daně vyšel ze zjištění, že žalobce byl sankcionován za nevedení řádného účetnictví.
50. Závěr žalovaného, že nesprávné resp. nikoli řádné vedení účetnictví odůvodňuje stanovení daně pomocí pomůcek je správný. Zákonné podmínky splněny byly. Vedle judikatury uváděné žalovaným městský soud rovněž poukazuje na novější rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2021, č. j. 7 Afs 129/2021 – 21, podle kterého: „[p]ři stanovení daně podle pomůcek může daňový subjekt v zásadě uplatnit dva okruhy námitek: (1) může brojit proti zvolenému způsobu stanovení daně a tvrdit, že bylo možné stanovit daň na základě dokazování, nebo (2) může brojit proti dostatečné spolehlivosti stanovení daňové povinnosti a namítat kvalitu pomůcek, jejich hodnocení nebo procesní pochybení. Toto oprávnění daňového subjektu je ovšem třeba posuzovat značně restriktivně s ohledem na okolnosti stanovení daně podle pomůcek (nesplnění důkazní povinnosti). V obou případech pak daňový subjekt musí opírat svá tvrzení o patřičné důkazy. (viz např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 - 75, č. 1865/2009 Sb. NSS, body 25 a 37, rozsudek č. j. 1 Afs 21/2013 - 66, nebo rozsudek ze dne 30. 5. 2011, č. j. 8 Afs 69/2010 - 103).“
51. Daňové řízení je totiž postaveno na zásadě, že daňový subjekt má povinnost daň přiznat (břemeno tvrzení) a povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní). Primárně to byl žalobce, jehož stíhala povinnost podat daňové přiznání a ke skutečnostem v něm uvedeným předložit relevantní, úplné a pravdivé důkazy. Pokud žalobce uvedenou povinnost nesplnil, správce daně postupoval v souladu s daňovým řádem, stanovil-li daň podle pomůcek. Ostatně v podané žalobě žalobce sám připouští, že účetnictví za rozhodné období bylo z velké části ztraceno. Prvá a druhá žalobní námitka není proto důvodná.
52. Ve třetí žalobní námitce žalobce vytýká použití zjevně nepřiměřené pomůcky. I v případě třetí žalobní námítky se soud ztotožňuje se závěry žalovaného. Jak se podává z obsahu správního spisu a napadeného rozhodnutí, ani zde žalobce nedostal své důkazní povinnosti. Náklady na topení, vodné a stočné ve výši 3 500 000 Kč tvrzené žalobcem nelze bez dalšího vzít za prokázané, neboť žalobce o jejich náhradách a jejich vyúčtování (pokud byly přijímány od nájemníků) neúčtoval. Žalobce předložil k prokázání svého tvrzení fakturu č. 2015528 od dodavatele společnosti Veselské služby, s.r.o. za rok 2015 na částku 3 136 508,99 Kč.
53. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba dostatečnou spolehlivost vztáhnout výhradně k celkovému výsledku stanovení daňové povinnosti (viz např. rozsudky č. j. 9 Afs 28/2007 - 156, č. j. 8 Afs 69/2010 – 103, č. j. 1 Afs 21/2013 – 66 nebo č. j. 1 Afs 174/2019 – 34). Daňový subjekt může ve svých námitkách polemizovat pouze s výsledným určením daňové povinnosti. Za tímto účelem je povinen uvést, z jakých důvodů považuje stanovený základ daně a její výši za zcela nepřiměřené. Jinými slovy, musí tvrdit, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být (byť odhadem) stanovena. Svá tvrzení je také povinen podložit odpovídajícími důkazy, neboť je to právě daňový subjekt, na kom leží důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti. (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2021, č. j. 2 Afs 402/2018 – 46)

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

54. Předložením této faktury žalobce závěry napadeného rozhodnutí vyvrátit nemůže. Za situace, kdy přijaté zálohy na teplo, provozní náklady, vodné a stočné nebyly podle jednotlivých nájemníků vůbec účtovány, nelze uzavřít, že výsledná daňová povinnost byla žalobci stanovena v hrubém nepochopitelně s povinností stanovenou na základě dokazování.
55. Ve čtvrté žalobní námitce žalobce namítl rozpor postupu správce daně s § 88 odst. 2 daňového řádu.
56. Podle uvedeného ustanovení, *pokud z dosavadního výsledku kontrolního zjištění vyplývá, že na jeho základě dojde k vydání rozhodnutí o stanovení daně, správce daně sdělí daňovému subjektu tento výsledek a současně mu stanoví přiměřenou lhůtu pro případné vyjádření.*
57. Městský soud ověřil z obsahu správního spisu, že správce daně zprávu o v daňové kontrole žalobci odeslal, včetně poučení o možnosti vyjádřit se k výsledkům kontrolního zjištění. Žalobce se ke zprávě o daňové kontrole vyjádřil podáním ze dne 30. 10. 2017, v němž namítl, že podmínka na přechod na stanovení daně dle pomůcek nebyla splněna a při zjištění základu daně nebylo vycházeno z výsledku hospodaření žalobce. Dále žalobce dne 29. 11. 2017 předložil správci daně analytickou evidenci, knihu faktur přijatých a přijaté faktury číslo F 15001- F 15051, účetní doklady u15001- u15018 a předpis nájmu dle jednotlivých bytů. Žalobce se dále vyjádřil k nevyúčtovaným zálohám. Na základě doplňujících dokladů správce daně zpracoval doplnění kontrolního zjištění ze dne 4. 7. 2018, potvrdil výnosy v celkové výši 6 409 787 Kč, náklady v celkové výši 2 432 643,51 Kč, stanovil základ daně, a to po odečtu daňové ztráty za rok 2011 na částku 3 065 000 Kč a daň ve výši 582 350 Kč.
58. Žalobce se k doplnění kontrolního zjištění vyjádřil dne 14. 9. 2018, nato správce daně zpracoval doplnění zprávy o daňové kontrole dne 29. 10. 2019, zohlednil vyjádření žalobce týkající se odečtu daňové ztráty v maximální výši za zdaňovací období roku 2013 a dále za zdaňovací období 2014. Následně byl pak vydán platební výměr.
59. Z uvedeného vyplývá, že žalobce byl seznámen s výsledky kontrolního zjištění a byla mu dána možnost se k nim vyjádřit, správce daně citované zákonné ustanovení neporušil a žalobní námitka proto důvodná není.
60. V páté žalobní námitce žalobce nesouhlasil s postupem správce daně, který mu neumožnil prokázat souvislost faktury č. F15018 s jeho zdanitelnými příjmy.
61. Uvedená faktura byla vystavena na částku 727 611 Kč za právní služby. Městský soud je k tomu předně nucen konstatovat, že pokud žalobce v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu, nemusí pak soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán (podrobněji srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128). Žalobce v podaném odvolání uvádí: *„Jednalo se nejen o právní služby, ale i notářské poplatky, kolky, ověřování a poštovné a administrativní práce. Tvrdění správce daně, že není zřejmé, že by souvisely s činností daňového subjektu, tj. s pronájmem a správou nemovitostí je tedy dalším alibistickým výrokem potvrzujícím nezájem správce daně o korektní zjištění daňové povinnosti.“*
62. Rovněž v podané žalobě žalobce souvislost vyplacené částky se svou činností nijak neupřesňuje. Základem daně z příjmů je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období. Žalobce

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

stíhá povinnost tvrzení a povinnost důkazní, pokud jde o věcnou a časovou souvislost částky 727 611 Kč vynaložené na právní služby. Jestliže žalobce, ani v řízení daňovém ani v řízení soudním neuvedl žádné konkrétní skutečnosti ve vztahu k uvedené částce, žalovaný nepochybil, pokud k uznání tohoto výdaje nepřistoupil a žalobní námitka tak důvodná rovněž není.

63. K šesté žalobní námitce – neumožnění nahlédnutí do spisu, podle § 68 daňového řádu platí, že *daňový subjekt je oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou části vyhledávací; za stejných podmínek je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do osobních daňových účtů vedených v rámci evidence daní o jeho daňových povinnostech.*
64. I ve vztahu k šesté žalobní námitce se městský soud ztotožnil s argumentací žalovaného. Žalobce neuvedl, kdy mělo k nezákonnému odepření nahlédnutí do spisu dojít. V protokolu ze dne 29. 10. 2018 je uvedeno: *„Já trvám na vyjádření ze dne 14. 9. 2018. Rozhodně nesouhlasíme s výší stanovených příjmů, správce daně se pečlivě nezajímal s výší příjmů, stanovil je zjevně nepřiměřeně a DS nesdělil, že má pochybnosti o správnosti předložené tabulky o předpisu nájemného, čímž DS neumožnil, aby příjmy v uvedené tabulce prokázal. Žádala jsem o předložení částek, které správce daně započítal do výnosů, konkrétně na dlužných položek, příchozích na b.ú., z níž vycházel, a to mi správce daně odmítl poskytnout k nahlédnutí.“*
65. Dne 14. 9. 2018 se však žádné jednání nekonalo, tedy k odmítnutí nahlédnout do spisu tento den nemohlo dojít. Pokud žalobce, resp. jeho zástupkyně měla na mysli písemné vyjádření, není ani v něm uvedeno, kdy a za jakých okolností měl správce daně nahlédnutí odeprít. V protokolech o jednání není o žádosti žalobce a jejímu nevyhovění zmínka. Městský soud tedy nepovažuje za důvodnou ani poslední žalobní námitku, a to zejména s ohledem na její obecnost.

#### IV.

#### Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

66. S ohledem na vše shora uvedené dospěl soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného, kterým bylo odvolání žalobce zamítnuto, bylo vydáno v souladu se zákonem a shora uvedené žalobní námitky uplatněné žalobcem nejsou důvodné. Soudu tedy nezbylo, než žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnout.
67. Výrok o nákladech řízení má oporu v § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce v řízení úspěšný nebyl, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřisluší. Žalovanému, který měl v řízení plný úspěch, však žádné náklady spojené s tímto řízením nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

#### Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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.

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).

Praha 11. října 2022

JUDr. Slavomír Novák v.r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.