



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karolíny Tylové, LL.M., a Mgr. Zdeňka Macháčka v právní věci

žalobkyně:

XX

bytem XX

zastoupena advokátem Mgr. Lukášem Votrubou
sídlem Moskevská 637/6, Liberec IV, Perštýn

proti

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 11. 8. 2017, č. j. 34934/17/5200-10422-705050,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 8. 2017, č. j. 34934/17/5200-10422-705050, se pro nezákonnost zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 19 456 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Lukáše Votruby.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a napadené rozhodnutí

1. Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně domáhala zrušení shora označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí (platební výměr) Finančního úřadu pro Liberecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 25. 5. 2016, č. j. 856265/16/2601-51522-507384. Tímto prvostupňovým rozhodnutím byla žalobkyni podle pomůcek vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 ve výši 97 653 Kč. Napadeným rozhodnutím byla částka vyměřené daně snížena na 72 813 Kč.
2. Na základě daňového řízení vedeného za zdaňovací období roku 2011 měl správce daně povědomost o tom, že se žalobkyně stala vlastníkem nemovitostí (bytových domů), které byly dříve pronajímány. Vzhledem k tomu, že žalobkyně nepodala daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, byla správcem daně vyzvána k jeho podání výzvou ze dne 21. 6. 2013. Žalobkyně na výzvu správce daně nereagovala. V průběhu daňového řízení správce daně prováděl úkony za účelem správného zjištění a stanovení daně, na základě kterých dospěl k závěru, že žalobkyně v daňovém řízení nesplnila svoji důkazní povinnost a daň není možno stanovit dokazováním. Správce daně proto dle § 145 odst. 1 a § 98 odst. 1 zákona č. 280/2009, daňového řádu (dále jen „daňový řád“), stanovil daň podle pomůcek. S důvody a se způsobem stanovení pomůcek byla žalobkyně seznámena písemností ze dne 17. 3. 2016.
K výsledku a způsobu stanovení daně podle pomůcek se žalobkyně vyjádřila podáním doručeným správcem daně dne 5. 4. 2016. Se stanovením daně podle pomůcek nesouhlasila, mimo jiné namítala, že pan [REDACTED] neměl v roce 2009 příjem pouze z pronájmu bytů, ale významný příjem mu plynul též z pronájmu movitého majetku a průmyslového areálu v Českém Dubu. Správce daně důvody k pokračování v daňovém řízení neshledal.
3. Dne 25. 5. 2016 správce daně vydal platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012. V odůvodnění dodatečného platebního výměru konstatoval, že daň byla žalobkyni vyměřena v souladu s § 145 odst. 1 daňového řádu podle pomůcek. Jako pomůcku správce daně použil zdaňovací období předešlého roku, tj. 2011, kdy byla žalobkyni stanovena daň rovněž podle pomůcek. Jako základní pomůcku pro příjmy i výdaje žalobkyně v roce 2011 správce daně použil daňové přiznání manžela žalobkyně pana [REDACTED] za rok 2009. Žalobkyně vlastnila po celé zdaňovací období 2012 stejné nemovitosti, které vlastnila v roce 2011. Z těchto nemovitostí měla dle § 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), příjmy a výdaje vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení. Jako pomůcku ke stanovení příjmů žalobkyně za zdaňovací období 2012 tedy správce daně použil příjmy stanovené správcem daně podle pomůcek za zdaňovací období 2011, tj. částku 3 285 150 Kč. Z katastru nemovitostí bylo zjištěno, že žalobkyně vlastnila v roce 2011 v osmi nemovitostech celkem 67 bytů, což odpovídalo průměrné výši nájmu za byt 4 086 Kč ($3\,285\,150 : 12 : 67 = 4\,086$). Stejně nemovitosti se stejným počtem bytů vlastnila žalobkyně i v roce 2012. Správce daně nebyl schopen pro absenci tvrzení žalobkyně stanovit celkový počet nájemců

v jednotlivých objektech a výši nájmů v jednotlivých bytech, popřípadě počet neobsazených bytů. Správce daně jako pomůcku použil také smlouvy o nájmu, které získal od úřadu práce na základě výzvy k poskytnutí informací. Z těchto smluv zjistil, že za jednotlivé byty bylo žalobkyni stanoveno průměrné nájemné ve výši 5 605 Kč. Částka 4 086 Kč je cca o čtvrtinu nižší než průměrné nájemné stanovené z nájemních smluv získaných správcem daně od úřadu práce, což by mohlo zohledňovat případnou neobsazenost bytů a tvoří tak výhodu daňového subjektu. Další výhodou pro daňový subjekt je, že správce daně nenavýšil příjmy o míru inflace, která byla v roce 2012 stanovena Českým statistickým úřadem ve výši 3,3 %. Jako pomůcku ke stanovení výdajů žalobkyně za zdaňovací období 2012 použil správce daně výdaje stanovené správcem daně podle pomůcek za zdaňovací období 2011, tj. částku ve výši 2 130 146 Kč. Správce daně přihlédl k míře inflace stanovené Českým statistickým úřadem pro rok 2011 a navýšil daňovému subjektu daňové výdaje za rok 2012 oproti roku 2011 o 3,3 %, tj. $2\,130\,146 + 70\,295 = 2\,200\,441$ Kč. Správce daně stanovil výdaje související s příjmy dle § 9 zákona o daních z příjmů v roce 2012 ve výši 2 200 441 Kč. Základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012 byl stanoven tak, že správce daně odečetl od částky příjmů částku výdajů a stanovil výslednou hodnotu základu daně ve výši 1 084 709 Kč. Kromě již zmíněných výhod správce daně uplatnil daňovému subjektu slevu na dani pro poplatníky daně z příjmů fyzických osob dle § 35b a odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů ve výši 24 840 Kč a daňové zvýhodnění na tři vyživované děti v celkové výši 40 212 Kč. Správce daně vysvětlil, že nepřistoupil k opakované svědecké výpovědi pana XXX, protože svědek k věci vypovídal již dne 21. 4. 2015. Svědek si na konkrétní věci nevzpomínal, požadavek správce daně na předložení dokladů odmítl z důvodu ochrany osobních zájmů svých a osoby blízké. K žalobkyním předloženým fotografiím z několika poškozených bytů správce daně konstatoval, že z nich nelze zjistit, z jakých prostor byly pořízeny, ani v jakém období byly pořízeny. Zdůraznil, že neobsazenost bytů byla zohledněna částkou 1 221 270 Kč při konstrukci pomůcek. Správce daně neprováděl ani navrženou svědeckou výpověď jednatele společnosti XXX, když konstatoval, že společnost je pro správce daně nekontaktní a nemovitost v Českém Dubu, kterou měla mít tato firma v pronájmu, je uzavřena, v zanedbaném stavu, vykazující známky dlouhodobého nepoužívání.

4. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně získala v průběhu roku 2010 darem

od svého manžela XXX nemovitosti, které jsou pronajímány (byly pronajímány dříve). Za účelem zjištění obsazenosti bytových jednotek těchto nemovitostí správce daně zaslal výzvu k poskytnutí informací úřadu práce. Požadoval údaje o osobách, které pobíraly v roce 2012 příspěvek na bydlení v uvedených bytových domech. Správci daně byly poskytnuty nájemní smlouvy nájemníků žalobkyně, včetně dokladů o úhradě nájmů těchto osob žalobkyni.

Tyto písemnosti prokazují, že v roce 2012 byly některé bytové jednotky žalobkyní pronajímány

a žalobkyně byla povinna příjmy z pronájmu vykázat v daňovém priznání za příslušné zdaňovací období. Podklady, které správce daně získal od úřadu práce, se týkaly pouze osob, které pobíraly v roce 2012 příspěvek na bydlení. Při srovnání počtu bytových jednotek v uvedených bytových domech (67 bytů) a počtu bytových jednotek, ke kterým se vztahoval příspěvek na bydlení (13 bytů), správce daně předpokládal, že v ostatních bytových jednotkách mohly v roce 2012 bydlet

i osoby, které příspěvek na bydlení nepobíraly. Za situace, kdy žalobkyně v daňovém řízení nespolupracovala, a správce daně bez součinnosti žalobkyně nemohl získat informace o osobách, které nepobíraly příspěvek na bydlení, a bydlely v ostatních bytových jednotkách, neměl správce daně dostatek podkladů, na základě kterých by mohl stanovit daň dokazováním. Žalobkyně sice správci daně ve svém podání ze dne 5. 4. 2016 poté, co byla seznámena se způsobem stanovení daně a jednotlivými pomůckami, uvedla, co všechno nepronajímala, ale svá tvrzení nedoložila a neprokázala. I v průběhu odvolacího řízení správce daně prováděl úkony za účelem správného zjištění a stanovení daně, mimo jiné po žalobkyni požadoval seznam bytů, které v roce 2012 pronajímala, evidenci obdržených plateb nájmu, evidenci předpisů nájmu apod. Žalobkyně požadované důkazní prostředky nepředložila. Žalovaný proto konstatoval, že správce daně objektivně nemohl daň stanovit dokazováním, neboť neměl k dispozici relevantní údaje

o příjmech a výdajích spojených s pronájmem. Správce daně dle žalovaného v odůvodnění platebního výměru jednoznačně vymezil, na které pomůcky pro stanovení daně použil a vyložil

i svoje úvahy, kterými se při použití pomůcek za účelem stanovení daně řídil. Žalovaný posoudil provedený výpočet daně (příjmů a výdajů) jako dostatečně spolehlivý. Žalobkyně namítala,

že srovnatelný daňový subjekt vykazoval i příjmy za pronájem movitého majetku a průmyslového objektu v Českém Dubu. K tomuto tvrzení v průběhu daňového řízení doložila smlouvu o nájmu nebytových prostor ze dne 9. 12. 2003 a smlouvu o pronájmu strojního vybavení ze dne 28. 12. 2003. Smlouvy byly uzavřeny mezi [REDAKCE] (pronajímatel) a společností [REDAKCE] (nájemce). Dle žalovaného tvrzení žalobkyně stran pronájmu movitého majetku a pronájmu průmyslového objektu nebylo prokázáno. Ani svědecká výpověď pana [REDAKCE] ze dne 21. 4. 2015 provedená v průběhu daňového řízení vedeného u žalobkyně za zdaňovací období roku 2011 nepřinesla v tomto směru žádné relevantní skutečnosti, neboť svědek odmítl sdělit, jaký konkrétní majetek pronajímал. K námitce, že srovnatelný subjekt ve svém daňovém přiznání za zdaňovací období roku 2009 neuplatnil daňové odpisy předmětných nemovitostí, žalovaný konstatoval, že čestné prohlášení pana [REDAKCE] ze dne 24. 2. 2017 neosvědčil jako důkaz, který by prokazoval, že ve výdajích nebyly odpisy těchto nemovitostí obsaženy. Ze spisového materiálu srovnatelného subjektu totiž prokazatelně vyplývá, že za rok 2009 byly daňové odpisy předmětných nemovitostí v úhrnné výši 582 043 Kč uplatněny. Žalovaný odkazoval na karty hmotného majetku, které obsahují údaje o daňových odpisech, které byly uplatněny v jednotlivých zdaňovacích obdobích. K výběru srovnatelného subjektu a ke způsobu stanovených pomůcek žalovaný sdělil, že správce daně byl limitován faktem, že se jedná o pronájem konkrétních nemovitostí v konkrétní lokalitě a tudíž bylo nutno vybrat takový srovnatelný subjekt, který bude pronajímat za obdobných podmínek, tj. obdobné nemovitosti i v obdobné lokalitě. Z tohoto důvodu správce daně vybral takový subjekt, který toto hledisko splnil v nejvyšší možné míře (stejně nemovitosti), přičemž hledisko časové správce daně zohlednil zvýšením výdajů (na rozdíl od příjmů) o inflaci, což lze považovat za postup svědčící daňovému subjektu. Dle žalovaného tak správce daně přihlédl při stanovení daně pomůckami ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývaly výhody pro žalobkyni, i když jí nebyly uplatněny

ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu. Z výpočtu správce daně také vyplývá, že zohlednil základní slevu na poplatníka dle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů ve výši 24 840 Kč a daňové zvýhodnění na děti dle § 35c citovaného zákona ve výši 40 212 Kč. Žalovaný navíc dospěl k závěru, že žalobkyně byla oprávněna uplatnit slevu na manžela ve výši 24 840 Kč

a z tohoto důvodu změnil stanovené pomůcky správcem daně a ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu snížil stanovenou daň o částku 24 840 Kč. Ve věci příjmů srovnatelného daňového subjektu z movitého majetku a průmyslového objektu v Českém Dubu žalovaný konstatoval,

že nerozporuje tvrzení žalobkyně, že movitý majetek ani průmyslový objekt v Českém Dubu v roce 2012 nepronajímala. Zdůraznil ale, že současně nebylo prokázáno ani to, že byl movitý majetek a průmyslový objekt v Českém Dubu v roce 2009 pronajímán srovnatelným daňovým subjektem. Žalovaný dále konstatoval, že správce daně v průběhu doplnění odvolacího řízení požadoval po žalobkyni prokázání nároku nezdanitelné části základu daně ve výši 126 510 Kč. K prokázání této skutečnosti žalobkyně doložila kompletní smlouvy o hypotečním úvěru, kterou uzavřel pan [REDACTED] dne 20. 10. 2008 se společností [REDACTED]. Dále žalobkyně, resp. její manžel, doložil smlouvu o přistoupení k závazku, která byla uzavřena dle § 534 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, v platném znění mezi ním a žalobkyní dne 20. 12. 2010. V průběhu daňového řízení žalobkyně předložila stavební povolení, které bylo vydáno dne 1. 10. 2010 Magistrátem města Liberec pro žalobkyni na stavbu rodinného domu. Z uzavřené smlouvy o hypotečním úvěru prokazatelně vyplývá, že byla uzavřena mezi společností [REDACTED] a panem [REDACTED] dne 20. 10. 2008, tj. v době, kdy pan [REDACTED] nebyl manželem žalobkyně, přičemž předmětem financování bylo pořízení pozemků p. č. [REDACTED] a [REDACTED]. I když ze stavebního povolení, které bylo vydáno žalobkyni na výstavbu rodinného domu lze dovodit, že podmínka pro uplatnění zaplacených úroků od základu daně byla částečně splněna, nelze opomenout, že žalobkyně není účastníkem smlouvy o hypotečním úvěru. Z předložené smlouvy o přistoupení k závazku sice vyplývá, že žalobkyně (přístupitel) se s manželem (dlužník) dohodli na převzetí plnění závazku vůči věřiteli, ale nemá

za následek změnu v účastnické smlouvě. Občanský zákoník v § 534 umožňuje převzetí plnění závazku třetí osobou po dohodě s dlužníkem. Třetí osoba (žalobkyně) se může s dlužníkem ([REDACTED]) dohodnout, že splní za něj závazek vůči věřiteli ([REDACTED]). Jedná se ale o zcela nový závazkový vztah, jehož strana jsou výhradně dlužník a přejímatel povinností plnění, nikoliv věřitel, tomu přímé právo nevznikne. Z tohoto důvodu převzetí plnění závazku nemá za následek změnu v účastnících původního závazkového vztahu. Přejímatel povinností plnění (žalobkyně) jako osoba, která pouze převzala plnění závazku po dohodě s dlužníkem ([REDACTED]) a bez souhlasu věřitele, nenastupuje ve smlouvě o úvěru místo původního dlužníka ani jako další účastník smlouvy. Skutečnost, že žalobkyně po uzavření smlouvy o přistoupení k závazku, není účastníkem smlouvy o hypotečním úvěru, vyplývá

i z důkazního prostředku, který společnost [REDACTED] správci daně poskytla. Jedná se o dodatek k této hypoteční smlouvě ze dne 17. 7. 2015. I když se žalobkyně s manželem na základě smlouvy o přistoupení závazku dne 20. 12. 2010 dohodli na převzetí plnění závazku vůči věřiteli, z dodatku smlouvy o hypotečním úvěru ze dne 17. 7. 2015 prokazatelně vyplývá,

že žalobkyně není účastníkem smlouvy místo původního dlužníka, ani dalším účastník

smlouvy. Dodatek byl uzavřen pouze mezi věřitelem (XX.) a účastníkem panem XX. V průběhu doplnění odvolacího řízení žalobkyně také předložila kompletní úvěrovou smlouvu ze dne 31. 7. 2012, kterou uzavřela se společností XX společně s manželem. Žalobkyně uvedla, že smlouva byla uzavřena na rekonstrukci bytových domů, které budou sloužit k zajištění příjmů z pronájmu. Dle žalovaného z předložené úvěrové smlouvy nevyplývá tvrzení žalobkyně, že úvěr sloužil na drobné opravy, které měly být provedeny v osmnácti bytech. Z předložené úvěrové smlouvy lze pouze dovodit, že předmětem této smlouvy jsou financované nemovitosti - byt, bez jakékoliv bližší identifikace a účelem úvěru je refinancování rekonstrukce. Bližší identifikace a účel úvěru nebyl správci daně poskytnut ani bankovní společností XX, která z důvodu bankovního tajemství odmítla tyto informace bez souhlasu klientů poskytnout. Za situace, kdy z úvěrové smlouvy nelze prokazatelně dovodit identifikaci nemovitostí a účel úvěru a tyto údaje správci daně nesdělila ani bankovní společnost, bylo zcela v kompetenci žalobkyně, aby prokázala, že poskytnutý úvěr použila pro bytové potřeby ve smyslu § 15 odst. 3 a 4 zákona o daních z příjmů, popřípadě vztah zaplacených úroků k pronajímaným nemovitostem v souvislosti s daňovými výdaji ve smyslu § 9 citovaného zákona.

II. Žaloba

5. Žalobkyně v žalobě nejprve uvedla, že správce daně stanovil její daňovou povinnost za zdaňovací období roku 2012 na základě pomůcek, za pomůcku považoval zdaňovací období žalobkyně za rok 2011. V roce 2011 byla žalobkyni určena daňová povinnost opět na základě pomůcek, pomůckami byla daňová povinnost subjektu A (pana XX - XX) za rok 2009. Žalobkyni však dosud nebyla pravomocně žádná daňová povinnost za rok 2011 doměřena. Žalovaný musel před vydáním napadeného rozhodnutí vědět, že rozhodnutím ze dne 29. 5. 2017, č. j. 59 Af 43/2015 - 63, krajský soud zrušil rozhodnutí žalovaného, kterým bylo potvrzeno mimo jiné i použití pomůcek u žalobkyně pro zdaňovací období roku 2011. Žalobkyně namítala, že správce daně nemůže jako pomůcku použít daňovou povinnost určenou v rozhodnutí, které zatím není pravomocné.
6. Žalobkyně dále konstatovala, že odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí podávala také proto, že správce daně nedostatečně zjistil skutkový stav věci, když nezohlednil, že pan XX neuplatnil v roce 2009 ve svém daňovém přiznání odpisy, které ovlivňovaly základ daně. Jeho daňový základ by byl při uplatnění odpisů podstatně nižší. Tuto skutečnost prokazovala žalobkyně čestným prohlášením pana, které však správce daně nezohlednil. Daňový subjekt, jehož daňové přiznání bylo správcem daně shledáno jako srovnatelné, dle žalobkyně srovnatelným subjektem nebyl, zejména co do rozsahu činností, ze kterých mu plynuly příjmy. U areálu v Českém Dubu bylo zjištěno, že na objektu není označení vlastníka ani případného nájemce, i žalovaný tedy musel dojít k závěru, že tento areál předmětem pronájmu není.
7. V další žalobní námitce žalobkyně upozorňovala na to, že si správce daně zajistil důkazy u úřadu práce, který mu sdělil jména osob, které v bytech žalobkyně bydlely, a za které byl placen nájem příspěvkem na bydlení. Dle žalobkyně tak bylo prokázáno, že její příjmy z pronájmu nemovitostí bylo možné zjistit i na základě dokazování a nebylo nutné

stanovit daň podle pomůcek. Žalobkyně zdůraznila, že správce daně odmítl provést řadu důkazů, které žalobkyně k prokázání svých tvrzení navrhovala, konkrétně výslech svědka [XX], výslech jednatele společnosti [XX] fotodokumentaci o poškození bytů apod. Tyto další důkazy mohly samostatně a v souvislosti s dalšími dostatečně objasnit skutkový stav věci tak, aby správce daně mohl rozhodnout o stanovení daně na základě dokazování.

8. Nesprávná byla dle žalobkyně i aplikace § 98 odst. 2 daňového řádu ze strany finančních orgánů, neboť nezohlednily, že nákladem pro žalobkyni byly úroky z hypotečního úvěru na [XX] bydlení u [XX] a u hypotečního úvěru na dům u [XX]
9. Dle žalobkyně nebyly dodrženy ani základní zásady daňového řízení, konkrétně § 5 odst. 3, § 6 odst. 3 a § 8 daňového řádu. Některé otázky byly řešeny až v průběhu odvolacího řízení, čímž došlo k porušení zásady dvouinstančnosti. Žalovaný také řádně nesplnil svou poučovací povinnost a jeho rozhodnutí bylo nepředvídatelné.
10. Ze všech výše uvedených důvodů žalobkyně navrhovala, aby napadené rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno a žalobkyni byly přiznány náklady řízení.

III. Vyjádření žalovaného

11. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný nerozporoval, že o dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2011 dosud nebylo pravomocně rozhodnuto. Tato skutečnost dle žalovaného ale nemá přímý vliv na rozhodnutí o daňové povinnosti za zdaňovací období 2012. Žalovaný dále odkázal na obsah napadeného rozhodnutí, v němž se podrobně vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobkyně. Žalovaný dospěl k závěru, že podmínky pro stanovení daně podle pomůcek v posuzované věci splněny byly. Nesouhlasil s tím, že by nebyly provedeny důkazy, které mohly mít zásadní vliv pro rozhodnutí ve věci samé. Měl za to, že v napadeném rozhodnutí dostatečně a zřetelně vysvětlil, jaké pomůcky byly použity pro zdaňovací období 2011, stejné pomůcky byly použity i pro zdaňovací období 2012. Fakticky byla jako pomůcka použita daňová povinnost za rok 2009 srovnatelného daňového subjektu, v němž žalobkyně poznala svého manžela [XX]. Důvodem pro použití této pomůcky byl zejména fakt, že žalobkyně nabyla od svého manžela do vlastnictví nemovitosti, které pronajímala jako ubytovny. Pokračovala přitom v pronajímání stejných nemovitostí, které ještě v roce 2009 pronajímal její manžel [XX]. Žalovaný odmítl rovněž námitku porušení zásady dvouinstančnosti daňového řízení. Odkázal na písemnost ze dne 4. 7. 2017 dodanou téhož dne do datové schránky žalobkyně a doručenou žalobkyní fikcí po uplynutí 10 dnů od dodání do datové schránky. Písemnost byla nadepsána jako seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření v rámci odvolacího řízení. Touto písemností žalovaný podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámil žalobkyni před vydáním rozhodnutí o odvolání s doplněním řízení po podání odvolání a vyzval žalobkyni k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, kterého žalobkyně využila, když dne 1. 8. 2017 žalovanému doručila své vyjádření a žádala o další provedení důkazů. Podáním doručeným

správci daně dne
23. 8. 2016 pak žalobkyně ještě doplnila svoje odvolání. Žalovaný navrhoval žalobu jako nedůvodnou zamítnout.

IV. Replika žalobkyně

12. Na vyjádření žalovaného reagovala žalobkyně replikou, v níž zopakovala, že se žalovaný nemůže dovolávat skutkového stavu zjištěného při kontrole za rok 2011, neboť skutkový stav lze považovat za zjištěný až v okamžiku vydání pravomocného rozhodnutí, které však dosud vydáno nebylo. Žalobkyně konstatovala, že v žalobě poukazovala na existenci důkazů, které byly sto prokázat případnou daňovou povinnost žalobkyně, pokud měla nějaká existovat. Žalobkyně nadále tvrdila, že daň měla činit 0 Kč. To, že žalobkyně nepodala daňové tvrzení, ještě neznamená, že nesplnila daňovou povinnost dle § 98 odst. 1 daňového řádu. Skutečnost, že žalobkyně vlastní nemovité věci sama o sobě nezakládá předpoklad, že z těchto nemovitých věcí dosahovala příjmů. K tomu ani žalovaný ani správce daně neučinili žádná potřebná skutková zjištění. Rozhodnutí správce daně není dle žalobkyně přezkoumatelné, neboť není zřejmé, jak se správce daně vypořádal s § 145 odst. 1 daňového řádu, tj. nebylo zdůvodněno, proč použil pomůcky a proč nepovažoval daňové tvrzení žalobkyně o dani ve výši 0 Kč za správné.

V. Duplika žalovaného

13. Žalovaný trval na tom, že ze spisového materiálu i z napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že v řízení bylo prokázáno splnění zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek. Žalovaný konstatoval, že přesně popsal, v čem správce daně oprávněně spatřoval nesplnění zákonné povinnosti žalobkyně, a proč nebylo možné stanovit daň dokazováním. Ze spisového materiálu, ani napadeného rozhodnutí naopak dle žalovaného neplyne, že by správce daně a posléze žalovaný snad vycházeli z toho, že by pouhé nepodání daňového přiznání správce daně bez dalšího opravňovalo ke stanovení daně podle pomůcek. Stejně tak ani správce daně ani žalovaný v průběhu odvolacího řízení nevycházeli z předpokladu, že by pouhá skutečnost, že žalobkyně vlastnila nemovité věci, sama o sobě zakládala fakt, že z těchto nemovitých věcí dosahovala příjmů. Ze spisového materiálu je jednoznačně ověřitelné, že správce daně disponoval informacemi a podklady, které prokazovaly, že žalobkyně nemovité věci pronajímala, tedy dosahovala určitých příjmů.

VI. Triplika žalobkyně

14. K prokázání svých tvrzení o nevhodnosti pomůcek žalobkyně navrhla provést důkaz svědeckou výpovědí pana [XX], která měla prokázat zásadní rozdílnost příjmů obou subjektů a tedy nevhodnost použití pomůcek. Rozdílnost příjmů pana [XX] spočívala v tom, že pan [XX] měl příjem z pronájmu strojního zařízení, které žalobkyně nikdy nevlastnila a nepronajímala. Pan [XX] měl příjem i z dlužného nájemného vyúčtovaného v letech

předcházejících roku 2009, takové příjmy žalobkyně neměla. Pan [XX] neuplatňoval v roce 2009 odpisy, tj. jeho příjmy nezohledňují možnost odepisování a jsou logicky vyšší, než by mohly být při jejich uplatnění. Pan [XX] započítával v roce 2009 do příjmů také zálohy za služby, které správně započítávány být neměly. V roce 2010 měl pan [XX] příjem ve výši cca 700 000 Kč, kdy ještě vlastnil nemovité věci, ze kterých jsou příjmy žalobkyni přičítány. V roce 2011 dosáhl pan [XX] příjmu ve výši cca 1 500 000 Kč, a to i přesto, že nemovitosti v tomto roce převedl na manželku. O nevhodnosti použitých pomůcek dále svědčí skutečnost, že žalovaný i správce daně použili jako pomůcku daňové tvrzení pana XX za zdaňovací období roku 2009, tj. daňové tvrzení tři roky staré. Přitom například při daňové kontrole za rok 2013, kterou správce daně u žalobkyně vedl, vycházel ze skutečností týkajících se žalobkyně a roku 2012 a pomůcky pro toto daňové období nestanovoval. Závěrem žalobkyně shrnula daňová tvrzení pana [XX] v letech 2009 až 2011 a svá daňová tvrzení v letech 2010 až 2013 a i z nich dovozovala nevhodnost zvolených pomůcek za rok 2012.

VII. Právní posouzení soudem

15. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), v rozsahu a v mezích žalobních námitek, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu v době rozhodování správního orgánu v souladu s § 75 odst. 1, odst. 2 s. ř. s.
16. Soud se nejprve musel zabývat naplněním zákonných podmínek pro stanovení daně podle pomůcek.
17. Dle § 145 odst. 1 daňového řádu ve znění platném pro projednávanou věc *Nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek.*
18. Žalobkyně namítala, že její příjmy z pronájmu nemovitostí bylo možné zjistit i na základě dokazování, a nebylo nutné stanovit daň podle pomůcek. K této otázce soud uvádí, že výzvou k podání daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob ze dne 21. 6. 2013, doručené do datové schránky žalobkyně dne 18. 10. 2013, byla žalobkyně dle § 145 odst. 1 daňového řádu vyzvána k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2012 v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne doručení této výzvy. Žalobkyně byla upozorněna na to, že daňové přiznání se podává i v případě, že je vykázán základ daně ve výši nula nebo je vykázána daňová ztráta. Žalobkyně byla také poučena, že nebude-li této výzvě vyhověno ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek. Správce daně dle krajského soudu postupoval v souladu se zákonem, když žalobkyni zaslal výzvu k podání daňového přiznání, měl totiž indicie o tom, že nemovitosti, které žalobkyně získala v roce 2010 darem od svého manžela, jsou dále pronajímány. Žalobkyně na výzvu nereagovala. Za takové situace nelze správci daně vytýkat, že přistoupil k vyměření daně podle pomůcek.

Pokud přistoupí správce daně ke stanovení daně za užití pomůcek právě proto, že daňový subjekt nepodá daňové přiznání

ani přes výzvu správce daně, je využití postupů uvedených v § 98 daňového řádu limitováno, neboť zpravidla nebude možné využít (pro absenci tvrzení daňovým subjektem) dostatečných důkazů pro stanovení daně. Jestliže v důsledku nesplnění základní povinnosti daňového subjektu, spočívající v podání daňového přiznání, zákon dává správci daně oprávnění stanovit základ daně a daň podle pomůcek, pak základním zákonným předpokladem pro jeho užití je doložení, že daňovému subjektu (alespoň nějaká) daňová povinnost svědčí. Tato podmínka byla dodržena, neboť správce daně měl k dispozici informace od úřadu práce (písemnost ze dne 4. 2. 2016)

o osobách, které pobíraly v roce 2012 příspěvek na bydlení v bytových domech vlastněných žalobkyní. Správce daně obdržel nájemní smlouvy nájemníků žalobkyně, včetně dokladů

o úhradě nájmu, které prokazují, že v roce 2012 byly některé bytové jednotky v nemovitostech vlastněných žalobkyní pronajímány a žalobkyně tak byla povinna vykázat příjmy z pronájmu v daňovém přiznání. Jen pro úplnost soud dodává, že i v rámci odvolacího řízení správce daně prováděl úkony za účelem správného zjištění a stanovení daně. Po žalobkyni požadoval (viz výzva ze dne 3. 11. 2016) seznam bytů, které v roce 2012 pronajímala, evidenci obdržených plateb nájmu, evidenci předpisů nájmu apod. Takové důkazní prostředky žalobkyně nepředložila. Proč nebyly provedeny žalobkyní navrhované důkazy správce daně i žalovaný řádně vysvětlili.

19. Další žalobní námitky směřují proti kvalitě použitých pomůcek (tj. zda pomůcky byly adekvátní) a tomu, zda byly správně hodnoceny.

20. Pokud jde o kvalitu použitých pomůcek, má správce daně při výběru pomůcek z povahy věci vyplývající jistotu a zákonem omezenou míru volné úvahy, a pomůcky obstarává bez součinnosti s daňovým subjektem, jak bylo výslovně uvedeno v § 31 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 98 odst. 1 daňového řádu. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku z 18. 7. 2007,

č. j. 9 Afs 28/2007-156, „jde o zákonné omezení práva daňového subjektu na součinnost se správcem daně při úkonech v daňovém řízení (§ 2 odst. 2 d. ř.) [...]. Daňový subjekt tedy nemá právo účastnit se procesu výběru pomůcek pro stanovení jeho daňové povinnosti, navrhopvat použitelné a vhodné pomůcky, a logicky mu nesvědčí ani právo domáhat se bez dalšího jiného, dle jeho názoru vhodnějšího, výběru pomůcek. Takové právo by mu svědčilo jen v případě, že by celková daňová povinnost stanovená dle pomůcek nebyla s ohledem na nepřiměřenost použitých pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě.“

21. Co může posloužit jako pomůcka, blíže vyložil Nejvyšší správní soud v rozsudku z 31. 7. 2007,

č. j. 8 Afs 128/2005 - 126, č. 1356/2007 Sb. NSS. Uvedl, že „za pomůcku nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce

daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení“. Pozitivní vymezení pomůcek provedl soud

např. v rozsudku z 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, č. 1472/2008 Sb. NSS, kde uvedl, že „pomůcky, jakožto nástroj ke kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, musí mít racionální povahu a musí v maximální reálně dostupné míře usilovat o přesnost jimi určených skutečností“.

22. V rámci přezkumu daně stanovené pomocí pomůcek je nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným odhadem. Právo brojit proti takto stanovené dani má daňový subjekt pouze v případě, že daňová povinnost nebyla stanovena „dostatečně spolehlivě“, neboť správce daně použil zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil. *Dostatečná spolehlivost* daně by měla být chápána tak, že správce daně dosáhl řádného kvalifikovaného odhadu, jinými slovy že daň stanovená pomocí pomůcek se maximálně přiblížila realitě (tj. daňové povinnosti, která by byla stanovena dokazováním). Určit hranici dostatečné spolehlivosti není možno s obecnou platností, neboť záleží vždy na okolnostech konkrétního případu.
23. Žalobkyně v posuzované věci brojila proti tomu, že správce daně jako pomůcku použil zdaňovací období předešlého roku, tj. 2011, kdy byla žalobkyni stanovena daň rovněž podle pomůcek. Žalobkyně takový postup považovala za nezákonný, neboť o daňové povinnosti žalobkyně za rok 2011 nebylo v době vydání napadeného rozhodnutí pravomocně rozhodnuto. Žalovaný tento fakt nezpochybňoval, měl však za to, že v napadeném rozhodnutí srozumitelně a komplexně vysvětlil, jaké pomůcky byly použity pro zdaňovací období 2011 a že tytéž pomůcky použil i pro zdaňovací období 2012. Soud v tomto bodě neshledal v postupu žalovaného pochybení. Žalovaný skutečně v napadeném rozhodnutí (bod 19 - 28) podrobně vysvětlil, jaké pomůcky byly použity pro zdaňovací období 2012, že to fakticky byla daňová povinnost srovnatelného subjektu (manžela žalobkyně XXX). Důvodem pro použití této pomůcky byla dle žalovaného skutečnost, že žalobkyně nabyla od svého manžela do vlastnictví nemovitosti, které pronajímala jako ubytovny, přičemž pokračovala v pronájmu stejných nemovitostí, které ještě v roce 2009 pronajímал jako vlastník její manžel XXX. Soud proto souhlasí s žalovaným, že fakt, že o dani z příjmů za zdaňovací období roku 2011 nebylo v době vydání napadeného rozhodnutí pravomocně rozhodnuto, na rozhodnutí o daňové povinnosti za zdaňovací období roku 2012 nemá vliv.
24. Z úředního záznamu o stanovení daně dle pomůcek ze dne 17. 3. 2016 vyplývá, že správce daně použil k doměření daně z příjmů fyzických osob jako pomůcky příjmy a výdaje dle § 9 zákona o daních z příjmů fyzických osob stanovené správcem daně podle pomůcek za rok 2011 (pozn. soudu: základní pomůckou tehdy bylo daňové přiznání srovnatelného subjektu, manžela žalobkyně pana XXX, za rok 2009), a dále výpisy z katastru nemovitostí, míru inflace za rok 2012 dle Českého statistického úřadu a nájemní smlouvy poskytnuté úřadem práce.

Otázkou srovnatelných subjektů se v minulosti opakovaně zabýval i Nejvyšší správní soud, např. v rozsudku ze dne 28. 12. 2011, č. j. 7 Afs 35/2011 - 75. V něm konstatoval, že „pokud mají pomůcky, které správce použije ke stanovení daně (§ 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), být založeny na srovnání hospodaření určitého daňového subjektu s jinými subjekty, musí jít o subjekty působící v obdobném či alespoň podobném oboru, srovnatelně veliké, podnikající způsobem srovnatelným se stěžovatelem a mající podobnou historii působení na trhu a podobnou tržní pozici. Nejsou-li k dispozici údaje od skutečně srovnatelných subjektů, lze použít i údaje od subjektů blížících se alespoň rámcově svojí činností činnosti dotyčného daňového subjektu. Pak je ale nutno důkladně za pomoci ekonomické úvahy korigovat takto použitá srovnávací data s ohledem na podstatné odlišnosti mezi tímto daňovým subjektem a srovnávanými subjekty.“

25. Krajský soud přisvědčil námitce, že pomůcka stanovená primárně na základě daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob manžela žalobkyně pana [XX] za rok 2009 není dostatečně spolehlivá. Úvahy finančních orgánů v daném směru trpí natolik závažnými pochybeními, že došlo k překročení mezí správního uvážení, jimiž správce daně při konstrukci pomůcek disponuje.
26. Nezbytným předpokladem stanovení daně dle pomůcek v podobě údajů srovnatelného subjektu je to, že správce daně má představu o charakteru činnosti daňového subjektu a alespoň v hrubých obrysech též o rozsahu této činnosti. Bez těchto znalostí není ani možno určit srovnatelný subjekt, jehož údaje by měly sloužit jako pomůcka. Je nutno trvat na tom, aby představa o činnosti daňového subjektu byla vystavěna na racionálním podkladě, a to i tehdy nespolupracuje-li daňový subjekt se správcem daně. Nelze totiž připustit, aby v rámci stanovení pomůcek si mohl správce daně libovolně bez jakéhokoli podkladu zvolit, jaké činnosti dle něj daňový subjekt vykonával, a dle toho mu stanovit daň (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 80/2013 - 58).
27. V posuzovaném věci žalovaný jako základní pomůcku použil údaje z daňového přiznání manžela žalobkyně za zdaňovací období roku 2009, konkrétně vykázané příjmy z pronájmu (a výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení těchto příjmů), aniž by však měl spolehlivě zjištěno, že se jednalo pouze o příjmy z pronájmu bytových domů, které manžel žalobkyně ještě v roce 2009 vlastnil a v průběhu roku 2010 daroval žalobkyni. Žalobkyně od okamžiku, kdy byla seznámena s konstrukcí pomůcek, namítala, že příjmy jejího manžela z pronájmu v roce 2009 zahrnovaly kromě příjmů z bytových domů také příjmy z pronájmu movitých věcí a pronájmu průmyslového areálu v Českém Dubu. K těmto skutečnostem se snažila předkládat důkazy (viz smlouva o nájmu nebytových prostor ze dne 9. 12. 2003 týkající se pronájmu areálu v Českém Dubu a smlouva o pronájmu strojního vybavení ze dne 28. 12. 2003, obě uzavřené mezi [XX] jako pronajímatelem a společností [XX], s.r.o. jako nájemcem). Dle žalovaného tvrzení žalobkyně stran pronájmu movitého majetku a pronájmu průmyslového objektu v roce 2009 nebylo prokázáno, a to ani svědeckou výpovědí pana [XX], neboť svědek odmítl sdělit, jaký konkrétní majetek pronajímal. Tyto závěry nepovažuje soud za správné. Důkazní povinnost daňového subjektu totiž nemůže jít tak

daleko, že by měl prokazovat rozsah činnosti srovnatelného subjektu. To ostatně ve většině případů nebude ani možné, neboť daňový subjekt nebude vědět, kdo konkrétně oním srovnatelným daňovým subjektem je. V posuzované věci byla situace výjimečná v tom, že žalobkyně ve srovnatelném subjektu poznala svého manžela. Důkazní povinnost daňového subjektu se vztahuje pouze ke skutečnostem, jež je povinen uvést (tvrdit) např. v daňovém přiznání, tedy skutečnostem upínajícím se výlučně k daňové povinnosti subjektu. Žalobkyni proto nelze klást k tíži, že srovnatelný subjekt (vyslechnutý jako svědek) nedoložil svá tvrzení o pronájmu části areálu v Českém Dubu a pronájmu movitých věcí v roce 2009.

28. Vzhledem k výše uvedenému je v tuto chvíli nadbytečné zabývat se námitkou, že nebylo zohledněno, že pan XXX neuplatnil v roce 2009 ve svém daňovém přiznání odpisy.
29. Pokud jde o aplikaci § 98 odst. 2 daňového řádu ze strany finančních orgánů, konkrétně zohlednění zaplacených úroků z hypotečních úvěrů, tam soud pochybení neshledal. V podrobnostech soud k této otázce odkazuje na obsah napadeného rozhodnutí (zejména body 40 - 48), v němž se žalovaný s touto námitkou podrobně vypořádal. Má-li správce daně zohlednit ve smyslu § 98 odst. 2 daňového řádu úroky z hypotečního úvěru, musí mít postaveno najisto, že by k uplatnění odpočtu úroků z hypotečního úvěru byl daňový subjekt skutečně oprávněn, což v posuzovaném případě prokázáno nebylo.
30. Namítá-li žalobkyně, že nebyly dodrženy základní zásady daňového řízení, některé otázky byly řešeny až v průběhu odvolacího řízení, čímž došlo k porušení zásady dvouinstančnosti, a žalovaný nesplnil svou poučovací povinnost, jedná se o námitky zcela obecné a soud se k nim proto nemůže blíže vyjádřit. Žalobkyně nespecifikovala, v čem konkrétně spatřuje porušení základních zásad daňového řízení žalovaným nebo správcem daně, či o čem měla být žalovaným poučena. S doplněním řízení po podání odvolání byla žalobkyně řádně seznámena a v čem konkrétně spatřuje porušení svých práv v odvolacím řízení, žalobkyně opět nekonkretizovala.

VIII. Závěrečné posouzení a náklady řízení

31. Ze shora uvedených důvodů soud zrušil rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost postupem dle § 78 odst. 1 s. ř. s. V souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. soud vyslovil, že se věc vrací k dalšímu řízení žalovanému, přičemž v dalším řízení bude žalovaný vázán vysloveným právním názorem soudu ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s.
32. Ve věci soud rozhodoval, aniž by nařídil ústní jednání, a to v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., když žalobkyně i žalovaný s takovým postupem vyslovili souhlas. Soud nedoplňoval dokazování výslechem manžela žalobkyně pana XXX ani listinnými důkazy, které

žalobkyně označila v triplice, protože to pro posouzení důvodnosti žaloby považoval za nadbytečné.

33. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého, 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. Ve věci byla úspěšná žalobkyně, má tak právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení.
34. Ty byly v jejím případě tvořeny zaplaceným soudním poplatkem za žalobu ve výši 3 000 Kč a odměnou a náhradou hotových výdajů jejího zástupce. Odměna zástupce činí za čtyři úkony právní služby (převzetí věci, podání žaloby, repliky a tripliky) v hodnotě 3 100 Kč za jeden úkon [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu] celkem částku 12 400 Kč. Náhrada hotových výdajů pak sestává z paušální částky 1 200 Kč (4 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu). Odměna zástupce tak včetně DPH ve výši 21% činí 16 456 Kč. Soud uložil žalovanému, aby náklady řízení v celkové výši 19 456 Kč uhradil žalobkyni k rukám jejího právního zástupce, v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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.

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.

Liberec dne 30. dubna 2019

Mgr. Lucie Trejbalová
předsedkyně senátu