



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 žalobce: **P. ČL. s.r.o.**, se sídlem, ■■■, zastoupen Ing. et Bc. Silvií Žákovou, daňovou poradkyní se sídlem Jiřího z Poděbrad 666/20, Doksy, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2015, č. j. 35250/15/5200-11432-701607,

t a k t o :

- I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 10. 2015, č. j. 35250/15/5200-11432-701607, s e z a m í t á.**
- II. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

Z obsahu správního spisu plyne, že žalobce podal dne 4. 7. 2011 řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob, za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010, ve kterém vykázal výsledek hospodaření (rozdíl mezi příjmy a výdaji) částkou 3 289 371 Kč. Jako základ daně před úpravou uvedl částku 3 170 583 Kč a jako základ daně po úpravě uvedl

částku 1 937 000 Kč (odečtena daňová ztráta ve výši 1 229 640 Kč). Celkovou daňovou povinnost žalobce stanovil částkou 368 030 Kč.

Finanční úřad pro Liberecký kraj, územní pracoviště v České Lípě (dále jen „správce daně“) dne 26. 11. 2012 zahájil u žalobce daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2010. Na základě provedené daňové kontroly správce daně zvýšil základ daně roku 2010 o celkovou částku 2 169 916 Kč. Jako neprokázané náklady posoudil částku 7 700 Kč (náklady na internet poskytnuté dle smlouvy č. ■■■), částku 991 323 Kč (dohadné položky na mzdy, materiál a služby k zakázce č. 00109), částku 523 539 Kč (výnosy z nedokončené výroby u zakázky č. ■■■ za měsíc prosinec 2010), částku 57 697 Kč (výnosy z nedokončené výroby u zakázky č. ■■■ za měsíc prosinec 2010) a částku 589 657 Kč (náklady za cestovné). Správce daně také nezohlednil náklady ve výši 331 012, 29 Kč (dohadné položky na mzdy a materiál k zakázce č. ■■■), jak v průběhu daňové kontroly požadoval žalobce, a základ daně o tuto částku nesnížil.

Rozhodnutím správce daně ze dne 27. 3. 2014, č. j. 474584/14/260224802-505803, byla žalobci dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“) z moci úřední doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 412 300 Kč a současně mu podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z částky doměřené daně, tj. 82 460 Kč.

Žalovaný po přezkoumání rozhodnutí správce daně částečně vyhověl odvolání žalobce, napadené rozhodnutí změnil, snížil doměřenou daňovou povinnost na částku 411 350 Kč a došlo také ke snížení penále na částku 82 270 Kč.

II. Žaloba

V prvním okruhu žalobních námitek žalobce brojil proti způsobu vedení daňového řízení, tvrdil, že došlo k porušení jeho práva na spravedlivý proces. Namítal, že celou daňovou kontrolu provázela svévole a libovůle úředních osob, protokolace při ústním jednání byla prováděna v rozporu se skutečným průběhem jednání, vyjádření zástupce daňového subjektu bylo několikrát účelově přeformulováno nebo nezaprotokolováno, jak vyplývá například z protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 24. 3. 2014, kdy z cca hodinového projednávání zprávy o daňové kontrole správce daně do protokolu zaznamenal pouze jednu větu. Dle žalobce zpráva o daňové kontrole neobsahovala žádnou správní úvahu, důkazní prostředky nebyly hodnoceny jednotlivě ani ve vzájemných souvislostech. Dokazování v rámci odvolacího řízení co do rozsahu významně předčilo dokazování v rámci daňové kontroly. Výsledkem dokazování v odvolacím řízení bylo navýšení základu daně u zakázky č. ■■■ z původně doměřené částky 1 514 863 Kč na více než trojnásobek. Správní orgány svůj závěr založily pouze na výpočtu ziskové přírážky ve výši 49,68 % z neúplných údajů zjištěných u hlavního účastníka sdružení. Této přírážky se však nedosahuje ani v době ekonomického rozmachu, natož v době celosvětové ekonomické krize, která v kontrolovaném období probíhala. Žalobce nesouhlasil s hodnocením provedených důkazů, namítal, že v průběhu daňové kontroly ani v odvolacím řízení nebyl dostatečně spolehlivě zjištěn skutkový stav. Odkazoval na protokol o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne

7. 11. 2013, str. 4 a 5 k bodu III. zprávy a tvrdil, že jde o příklad nezákonného neprovedení navržených důkazů bez řádného odůvodnění jejich odmítnutí.

Dále se žalobce vyjadřoval k jednotlivým nákladům, které finanční orgány na základě daňové kontroly považovaly za neprokázané.

K bodu a) napadeného rozhodnutí konstatoval, že žalovaný uznal náklady za internetové připojení jako daňově uznatelné ve výši 50 %, neboť na fakturách od společnosti ■■■ a.s. za internetové služby nebylo uvedeno tehdejší sídlo ani provozovna žalobce, ale adresa ■■■, což je bydliště jednatele společnosti, ale také sídlo osoby samostatně výdělečně činné (dále jen „OSVČ“) pana ■■■. Pan ■■■ jako OSVČ měl z této adresy v roce 2010 zaslat správci daně elektronicky 15 podání, z čehož žalovaný vyvodil, že připojení k internetu využíval i jiný subjekt. Žalobce namítal, že se jedná se o nepravdivé tvrzení, protože podání za pana ■■■ činil jeho zplnomocněný zástupce ze své kanceláře, ze svého PC a za použití svého připojení k internetu.

K bodu b) napadeného rozhodnutí (dohadná položka k zakázce 00109 Čistá Jizera) žalobce namítal, že skutečnost, že bylo dílo převzato 24. 6. 2011, je důkazem, že se do dne předání díla jednalo o nedokončenou výrobu. Nedokončená zakázka je daňově neutrální, neboť na ní není možné vykázat ani zisk ani ztrátu, přičemž tato skutečnost nezávisí na technice účtování. Žalobce postupoval tak, aby zakázka byla zaúčtována ve smyslu zásady věcného a časového rozlišení a nevykazovala ani zisk ani ztrátu v období, ve kterém nebyla celkově dokončena.

K bodu c) napadeného rozhodnutí žalobce uvedl, že k úplnému a správnému zjištění daně u žalobce je zapotřebí předložení účetnictví sdružení účastníkem pověřeným jeho vedením, jak mimo jiné konstatoval i nezávislý znalec ■■■. ve znaleckém posudku č. ■■■. Touto zásadní skutečností se správce daně nezabýval. Žalovaný k předloženému znaleckému posudku pouze konstatoval, že s ohledem na zákony vymezenou pravomoc a působnost orgánů finanční správy při správě daní včetně kontroly účetnictví je jeho odbornost dána, proto se předloženým posudkem nezabýval.

Ohledně bodu d) a e) napadeného rozhodnutí (zakázka ■■■) žalobce nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že pokud účetní jednotka nezná věcný titul, účetní období ani přesnou výši závazků, není žádný důvod pro použití účtování dohadných položek pasivních. Dohadné položky pasivní se dle žalobce účtují právě v případech, kdy je znám titul, období a není přesně známa výše závazků, proto se jejich výše odhaduje. Žalobce namítal, že pro posouzení daňového základu je irelevantní, jestli si účetní jednotka zvolí účetní metodu přes účtování výdajů příštích období nebo přes dohadné položky pasivní nebo přes výnosy příštích období, cílem je dosažení neutrálního hospodářského výsledku na rozpracované zakázce, protože jinak by nebyla dodržena zásada opatrnosti plynoucí ze zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Zhotovitel totiž od zahájení stavby nikdy přesně neví, dokud není předána zakázka jako celek bez vad, jaký bude skutečně dosažený hospodářský výsledek na předmětné zakázce. Žalobci také není zřejmé, proč správce daně nezahájil pro dosažení cíle správy daní kontrolu zdaňovacího období roku 2011, kdy byly zakázka ■■■ a ■■■ dokončeny a předány. Mohl a dle názoru žalobce také měl posoudit veškeré okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně, neboť o částky, kterými v rámci daňové kontroly zvýšil základ daně zdaňovacího

období roku 2010, by návazně bylo nutno snížit základ daně v roce 2011, protože metodou účtování není možné ovlivnit výši výsledků hospodaření za zakázku jako celku, když výstavba probíhala od roku 2008 do roku 2011.

K bodu f) napadeného rozhodnutí žalobce uvedl, že správce daně z daňových nákladů vyloučil částku cestovného v celkové výši 589 657 Kč, které však jednoznačně sloužily k zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Dle názoru žalobce pro posouzení výše nákladů není rozhodující, který konkrétní zaměstnanec vozidlo řídil, ale že byly zaúčtované náklady ve výši stanovené právními předpisy - cena náhrady za spotřebované pohonné hmoty podle vyhlášky i základní náhrada, což bylo správcem daně osvědčeno. V rámci stavební činnosti je zcela běžným jevem, že získané zakázky jsou mimo místo sídla společnosti. Zaměstnavatel je povinen zabezpečit dopravu svých zaměstnanců do místa realizace zakázek. Zaměstnavatel proto jednotlivě zaměstnancům určil, kde budou v daný den pracovat a vyslal je na pracovní cestu. Pokud správce daně uvádí, že zaměstnanci mohli být přepraveni jinými vozidly, než uvádí žalobce, je třeba konstatovat, že bez dvou ■ nebyl žalobce schopen přepravit potřebný počet zaměstnanců, materiálu a nářadí na realizované zakázky. Žalobce nesouhlasil s hodnocením svědků, kteří byli vyslechnuti v souvislosti s pracovními cestami, jako nevěrohodných. Svědci shodně potvrdili používání vozidel pro pracovní účely, tj. dopravu zaměstnanců na místa realizace zakázek včetně dovozu materiálu. Dále potvrdili, že jim byly výdaje na pracovní cesty zaměstnavatelem hrazeny. Potvrdili typ vozidla, barvu a další tvrzení žalobce. S ohledem na časovou prodlevu čtyř let je přirozené, že se vyskytly drobné nepřesnosti, které však nemohou být důvodem k závěru, že jsou výpovědi nevěrohodné. Zásadní fakt, že byla vozidla používána k pracovním cestám a že zaměstnavatel hradil výdaje s nimi spojené, správce daně ve svém zhodnocení zcela opomenul.

III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě uvedl, že skutkový stav i právní posouzení věci jsou podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí, na které odkázal.

K bodu a) uvedl, že žalobce ve svém vyjádření k seznámení se se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení uvedl, že žádá o zohlednění uznání nákladů na internetové služby ve výši 3/4 z celkové částky, tj. 5 775 Kč. Tento návrh žalovaný akceptoval, uznal 3/4 nákladů za internetové připojení, a proto také snížil výši doměřené daňové povinnosti. Tuto námitku tak žalovaný považoval za bezpředmětnou.

K bodu b) napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že při účtování dohadných položek obecně vznikají náklady a výnosy, u kterých vznik věcně a časově dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů patří do běžného účetního období, pro jejichž zaúčtování však účetní jednotka neobdržela podklady. Základním hlediskem pro účtování účetních případů dohadných položek je skutečnost, že je znám věcný titul, k němuž se dohadné položky vztahují a účetní období, kterého se týkají, ale není známa přesná částka vynaložená nebo získaná. Vždy se však musí jednat o nezpochybnitelný a prokazatelný právní nárok na určité plnění, u něhož pouze není známa jeho výše. Pokud účetní jednotka nezná věcný titul, účetní období ani přesnou částku závazku není žádný důvod pro použití účtování dohadů položek pasivních. Žalobce jako účetní jednotka účtuje dle § 3 odst. 1 zákona o účetnictví, o skutečnostech, které

jsou v předmětném účetnictví v souladu s účetními metodami dle § 4 odst. 8 zákona o účetnictví a nikoliv pouze dle subjektivního posouzení, že na rozpracované zakázce není možné vykázat zisk. Pokud by žalobce postupoval dle § 4 odst. 8 zákona o účetnictví, musel by přesně přiřazovat skutečné náklady k výnosům, které bylo možné fakturovat podle sjednaných smluv a zbývající náklady vynaložené na nedokončené dílo bylo nutné prostřednictvím příslušného výnosového účtu aktivovat do zásob nedokončené výroby. Vzhledem k tomu, že žalobce tímto způsobem nepostupoval, náklady na materiál, služby a mzdy ve výši 991 323, 50 Kč zaúčtoval do roku 2011 a nedoložil žádnými konkrétními doklady jejich vazbu na rok 2010, není možné zohlednit požadovanou částku dohadné položky do nákladů roku 2010.

K bodu c) a námitce, že se žalovaný nezabýval předloženým znaleckým posudkem vypracovaným nezávislým znalcem, žalovaný odkázal na obsah napadeného rozhodnutí, kde se s totožnými námitkami žalobce vypořádal. Znalecký posudek byl zohledněn v odvolacím řízení v tom smyslu, že se žalovaný neztotožnil se závěry správce daně, ke kterým dospěl po doplnění odvolacího řízení. Žalovaný tak nezvýšil základ daně o částku 4 754 235 Kč, což byl zisk vyplývající ze sdružení.

K bodům d) a e) napadeného rozhodnutí žalovaný opět odkázal na obsah napadeného rozhodnutí, kde podrobně odůvodnil, proč dospěl k závěru, že žalobce neúčtoval v souladu se zákonem. U nedokončené výroby u dlouhodobých stavebních zakázek je rozhodující správně vyhodnotit, zda při dílčí fakturaci dochází k dílčímu, postupnému předávání díla. Od tohoto se pak odvíjí realizace účetního a zdanitelného výnosu. Výnosy se dle účetních předpisů vykazují až při uskutečnění účetního případu, což u smluv o dílo znamená podle § 55 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník při provedení díla, tj. při jeho předání a převzetí. Dílčí fakturace není obchodním zákoníkem ani účetními předpisy nijak upravena. V případě dílčích plnění u stavebních zakázek je třeba respektovat § 25 odst. 3 zákona o účetnictví, z něhož lze dovodit, že v rámci oceňování ke konci rozvahového dne lze do výsledku hospodaření zahrnout pouze výnosy a s nimi související zisky, které byly dosaženy. Je proto nutné podle konkrétních podmínek a ujednání ve smlouvě rozlišovat dokončená dílčí plnění, tj. řádně ukončené dílčí části zakázky předané objednateli, které zhotovitel zaúčtuje do výnosů a nedokončená dílčí plnění, o kterých se účtuje jako o nedokončené výrobě. Nedokončená výroba pak představuje jistou formu časového rozlišení nákladů vynaložených na nedokončenou zakázku, kdy každá zakázka by se měla projevit ve výsledku hospodaření až v roce jejího dokončení. Správné účtování o nedokončené výrobě tak v podmínkách českého účetnictví naplňuje dikci § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Důkazní prostředky předložené žalobcem neprokázaly, že náklady za prosinec 2010 neměly být aktivovány do výnosů formou nedokončené výroby, neboť v předložených smlouvách, konkrétně v článku 5 financování a placení je v bodě 5. 1. uvedeno, že objednatel nebude poskytovat zálohy, v bodě 5. 2. je uvedeno, že zhotovitel je oprávněn měsíčně vystavovat k prvnímu dni následujícího měsíce dílčí platební doklady. Dílčí platební doklad vystaví zhotovitel na základě zmocněncem objednatele odsouhlaseného soupisu prací provedených v příslušném období, který bude nedílnou součástí dílčího platebního dokladu. Z těchto smluv tedy vyplývá, že žalobcem jakožto zhotovitelem, měly být fakturovány pouze provedené práce, které byly odsouhlaseny objednatelem. Z tohoto důvodu, náklady zaúčtované v prosinci 2010, nemohly být součástí výnosů ve faktuře č. ■■■ vystavené k 30. 11. 2010, což de facto potvrdil i žalobce v odvolání, kde uvedl, že tato faktura byla vystavena dopředu, i když práce ještě

nebyly provedeny. Pokud žalobce namítá, že měl žalovaný zahájit daňovou kontrolu i za následující zdaňovací období roku 2011, žalovaný odkázal na § 85 daňového řádu, dle kterého lze rozsah daňové kontroly v jejím průběhu rozšířit nebo zúžit postupem pro její zahájení. Správce daně tak může zahájit daňovou kontrolu i pro další daňová řízení rozšířením daňové kontroly probíhající k jinému daňovému řízení, nejedná se však o povinnost, jejíž nedodržení by mohlo mít vliv na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí.

Ohledně bodu f) napadeného rozhodnutí žalovaný zdůraznil, že z provedených svědeckých výpovědí i cestovních příkazů vyplynula celá řada rozporů popsanych v napadeném rozhodnutí, pro které nebylo možné cestovní náhrady uznat. Přepřacováním cestovních příkazů žalobce sice srovnal evidenci dle pracovních výkazů na cestovní příkazy, neprokázal však, že pracovní cesty vykázané v nových cestovních příkazech byly předmětnými vozidly v deklarovaném čase, objemu a účelu fakticky uskutečněny. V předložených výpisech účtů 512100 a 512400 v účetním deníku jsou sice uvedeny částky ve výši cestovních náhrad zaúčtovaných na vozidla ■■■ a ■■■, ale jsou podloženy určitými cestovními příkazy (p. ■■■ ■■■), a proto nemohou dokládat zcela jiné přepracované cestovní příkazy s odlišnými místy jednání, jinými zaměstnanci pověřenými řízením vozidel. K těmto dokladům byly vystaveny zcela jiné pokladní doklady s jinými daty vystavení a potvrzením o převzetí peněz v hotovosti. De facto se jedná o rozdílné účetní operace, což zpochybňuje relevanci a důkazní hodnotu tohoto dodatečně předloženého materiálu. Žalovaný zpochybnil přepracované cestovní příkazy z důvodu jejich nezahrnutí do účetnictví, respektive do základu daně jako celku. Žalovaný dodal, že tyto přepracované cestovní doklady nesplňovaly ani podmínky uvedené v § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o daních z příjmů, neboť uvedené vzdálenosti u jednotlivých služebních cest neodpovídají skutečným vzdálenostem, přesuny z důvodu přistupujících zaměstnanců nejsou v rámci jedné služební cesty rozepsány, nejsou uvedeny ani jména těchto spolucestujících a nově vystavené výdajové pokladní doklady nejsou očíslovány a nejsou ani zaúčtovány v účetnictví.

Žalovaný trval na tom, že se v napadeném rozhodnutí náležitě vypořádal s provedenými důkazy a tvrzeními žalobce, přičemž v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů byly hodnoceny důkazy podle správní úvahy a bylo přihlédnuto ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Žalovaný navrhoval žalobu zamítnout.

IV. Posouzení soudem

Podanou žalobu soud projednal 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.“). Napadené rozhodnutí a řízení mu předcházející soud přezkoumal v mezích žalobních bodů, vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1, 2 s. ř. s.).

Soud se nejprve zabýval námitkami žalobce, které směřovaly proti způsobu, jakým bylo vedeno daňové řízení. K námitce neúplné protokolace při ústním jednání dne 24. 3. 2014, při němž došlo k projednání zprávy o daňové kontrole, soud konstatuje, že zástupce žalobce žádné výhrady proti obsahu protokolu neuplatnil, což zřetelně vyplývá z obsahu protokolu o průběhu jednání. Nelze také přehlédnout, že zástupce žalobce obsah předložené

zprávy

o daňové kontrole znal, neboť s ní byl seznámen již při jednání dne 7. 11. 2013, při němž se k jejímu obsahu i postupu správce daně obsáhle vyjadřoval. Soud také nesdílí žalobcův názor, že zpráva o daňové kontrole neobsahuje žádnou přezkoumatelnou úvahu správce daně. Soud má naopak za to, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole srozumitelně popsal důvody, které ho k doměření daně z příjmů právnických osob žalobci vedly. Žalobci lze přisvědčit v tom, že závěr, k němuž došel správce daně po doplnění dokazování v odvolacím řízení, o nutnosti navýšit základ daně u žalobce jako účastníka sdružení o částku 4 754 235 Kč ve smyslu § 18 odst. 1, § 23 odst. 1 a odst. 3 písm. a) bod 1 zákona o daních příjmů, nebyl dostatečně podložen. To však konstatoval již žalovaný v napadeném rozhodnutí, kde uvedl, že v tomto bodě argumenty žalobce přijal, a daňový základ o zisk, který měl být dosažen sdružením, nenavýšil. Pokud jde o namítané nezákonné neprovedení důkazů správcem daně bez řádného odůvodnění, není soudu zcela zřejmé, kam žalobce odkazem na str. 4 a 5 protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole ze dne 7. 11. 2013 směřuje. Pokud měl žalobce na mysli důkazní prostředky předložené v podání č. j. 1048410/13, č. j. 1060001/13 a č. j. 1062141/13, je z obsahu zprávy o daňové kontrole zřejmé, že se jimi správce daně zabýval se závěrem, že ani na základě těchto dodatečně předložených důkazů nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Procesní námitky žalobce proto nejsou důvodné.

K jednotlivým neuznaným nákladům je pak třeba zdůraznit, že každý daňový subjekt nese odpovědnost za správnost údajů rozhodných pro výpočet a stanovení daně, které uvede v daňovém přiznání.

Podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Důkazní břemeno ve smyslu § 92 daňového řádu ve vztahu k tvrzení, že splnil podmínky pro uplatnění výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, nese opět daňový subjekt. Za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat takové výdaje, které poplatník 1) skutečně vynaložil, 2) v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3) v daném zdaňovacím období a 4) o nichž tak stanoví zákon. Daňový subjekt tedy musí doložit skutečné vynaložení uplatňovaných výdajů, prokázat jejich výši a souvislost s dosažením, udržením či zajištěním konkrétních příjmů v daném období. Důkazním prostředkem jsou v tomto směru zásadně účetní doklady, ve výjimečných případech lze daňově uplatnitelné výdaje osvědčit i jiným způsobem.

K bodu a) žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že akceptoval tvrzení žalobce ze dne 21. 8. 2015, že 15 elektronických podání fyzické osoby Radomila Pittnera zaslaných správci daně bylo učiněno zástupcem daňového subjektu, a to z kanceláře a PC zástupce daňového subjektu za pomoci internetového připojení. Proto také zohlednil náklady na internetové služby ve výši $\frac{3}{4}$ z celkové částky, tj. 5 775 Kč, jak požadoval žalobce. Z tohoto důvodu bylo také prvostupňové rozhodnutí správce daně změněno. Tvrzení, že žalovaný uznal náklady za internetové připojení ve výši 50 % z celkové částky, tak nemá oporu v napadeném rozhodnutí.

K bodu b) žalovaný v napadeném rozhodnutí vysvětlil, že pokud účetní jednotka nezná věcný titul, účetní období ani přesnou částku závazků, není žádný důvod pro použití

účtování dohadných položek pasivních. O dohadných účtech lze účtovat pouze v případech, kdy účetní jednotka neobdrží žádný doklad prokazující reálnou existenci konkrétního závazku do termínu provedení účetní závěrky v konkrétním jednotlivém roce s tím, že v následujícím roce by buď vytvořenou dohadnou položku stornovala a o přijatém dokladu účtovala obvyklým způsobem, nebo by dohadnou položku ponechala a v okamžiku přijetí dokladu by se dohadná položka přeúčtovala na příslušný účet závazků, kdy výsledkově nebyl účtován pouze rozdíl mezi odhadem a skutečností (podle stanovených interního předpisů účetní jednotky).

S tímto právním názorem žalovaného krajský soud souhlasí. Obecným pravidlem je, že o nákladech a výnosech má být účtováno tak, aby co nejlépe zobrazovaly nastalou skutečnost, bez ohledu na okamžik, kdy dojde k jejich skutečné úhradě. Zajištění časové a věcné souvislosti účetních případů se provádí mimo jiné právě pomocí dohadných položek pasivních. Ty představují závazky (náklady) za již (reálně) uskutečněné plnění, které věcně náleží do určitého účetního období, ale relevantními doklady budou doloženy až v následujícím účetním období. K danému srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, č. j. 8 Afs 1/2012 - 58, či rozsudek ze dne 25. 9. 2007, č. j. 8 Afs 36/2005 - 79, všechny zde citované rozsudky Nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz. Na dohadné účty pasivní lze účtovat položky, které nelze vyúčtovat jako obvyklý dluh (např. nevyfakturované dodávky). Takto však lze účtovat pouze o nákladech, které v daném účetním období skutečně vznikly, jen je nebylo možné zaúčtovat, jelikož např. ještě nebyly vyfakturovány a není tak známa jejich přesná výše. K tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 5. 2007, č. j. 2 Afs 36/2006 - 77, publikovaný pod č. 1307/2007 Sb. NSS. Jedním z předpokladů pro účtování o dohadné položce pasivní tedy je, že je doložena existence závazku, ale ke konci rozvahového dne není možno stanovit jeho výši.

Tak tomu však v projednávaném případě nebylo. V předložené výsledovce byly vykázány náklady i výnosy ve stejné výši 12 556 459 Kč. V účetním deníku pak byly dne 31. 12. 2010 účtovány dohadné položky na mzdy (331 323, 50 Kč), na materiál (330 000 Kč) a služby (330 000 Kč). K zaúčtovaným dohadným položkám žalobce však nepředložil takové důkazní prostředky, které by prokazovaly, jaké nezaúčtované konkrétní práce, materiál a služby byly v kontrolovaném zdaňovacím období provedeny a jejich výše musela být odhadnuta, neboť nebyla ke konci zdaňovacího období přesně známa. Účetní deník za rok 2011 i účetní doklady za materiál a služby s datem uskutečnění plnění v roce 2011 předložené žalobcem, naopak svědčí o tom, že náklady zahrnuté do základu daně jako dohadné položky ve zdaňovacím období 2010 časově náleží do roku 2011.

Soud souhlasí s žalovaným i v tom, že žalobce měl správně přiřazovat přesné náklady k výnosům, které bylo možné fakturovat podle sjednaných smluv, a zbývající náklady vynaložené na nedokončené dílo měl prostřednictvím příslušného výnosového účtu aktivovat do zásob nedokončené výroby. V podrobnostech si soud dovoluje odkázat na obsah napadeného rozhodnutí zejména k podrobné argumentaci žalovaného k bodu c) a d).

Dále k bodu c) a znaleckému posudku Ing. Bc. J. S., DiS. předloženému žalobcem žalovaný v napadeném rozhodnutí citoval § 95 odst. 1 daňového řádu, z něhož plyne oprávnění správce daně ustanovit znalce a úloha znalce v otázkách, k nimž je třeba odborných

znalostí, které správce daně nemá. S ohledem na zákony vymezenou pravomoc a působnost orgánů finanční správy při správě daní včetně kontroly účetnictví, je však jeho odbornost dána. Přes výše uvedené žalovaný v souladu s předloženým znaleckým posudkem přehodnotil právní názor prvostupňového správce daně ohledně požadavku na navýšení daňového základu o zisk ve výši 4 754 235 Kč vyplývající ze sdružení.

Znalecké posudky jsou výsledkem činnosti znalců, případně znaleckých ústavů a jako důkaz slouží v případech, kdy k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně závisí rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá. Odkaz žalovaného na § 95 odst. 1 daňového řádu není proto nepřiléhavý. Soud souhlasí s žalovaným, že k posouzení toho, zda bylo žalobcem v roce 2010 účtováno v souladu se zákonem, mají finanční orgány dostatečné odborné znalosti. Daňový subjekt samozřejmě může předložit správci daně znalecký posudek, který si obstaral sám. Takový posudek je v řízení považován za listinný důkaz (srov. § 93 odst. 1 a § 94 daňového řádu). Jako s listinným důkazem však žalovaný s žalobcem předloženým znaleckým posudkem také nakládal. I na základě znaleckého posudku předloženého žalobcem žalovaný přisvědčil názoru žalobce a nenavýšil daňový základ o zisk ve výši 4 754 235 Kč vyplývající ze sdružení.

Ohledně bodu d) a e) soud odkazuje na svou argumentaci k bodu b), neboť u zakázky č. ■■■ finanční orgány rovněž nezohlednily dohadné položky na mzdy a materiál a základ daně o tuto částku nesnížily. Ani u zakázky ■■■ nebyly totiž dohadné položky vytvořeny kvalifikovaným odhadem nákladů v roce 2010 vynaložených, ke kterým nebyla známa jejich přesná výše, ale žalobce použil tvorbu dohadných položek jako nástroj k vyrovnání nákladů a výnosů dosažených v daném zdaňovacím období. Pokud žalobce namítal, že měl správce daně rozšířit daňovou kontrolu i na zdaňovací období roku 2011, lze konstatovat, že v průběhu provádění daňové kontroly může dojít k tomu, že správce daně zjistí potřebu provést daňovou kontrolu i pro další řízení týkající se téhož daňového subjektu, typicky se bude jednat o daňovou povinnost k téže dani v jiném zdaňovacím období. V takovém případě může zahájit novou daňovou kontrolu anebo dle § 85 odst. 4 věty druhé daňového řádu rozšířit již probíhající daňovou kontrolu i na další zdaňovací období a vést o nich společnou daňovou kontrolu. Žalovaný má však pravdu v tom, že se nejedná o povinnost, jejíž nedodržení by mohlo mít vliv na posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí.

K bodu f) žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že po celé zdaňovací období roku 2010 jednatel žalobce na cestovních příkazech schvaloval a povoloval pracovní cestu dvěma zaměstnancům, kteří na vykázané pracovní cestě vůbec nebyli, a cestovní náhrady jim nebyly dle tvrzení žalobce vyplaceny. Ani nově předložené přepracované cestovní příkazy nesplnily podmínky uvedené v § 153 odst. 1 zákoníku práce, neboť byly vystaveny dodatečně. Přepracovanými cestovními příkazy sice žalobce formálně srovnal evidenci dle pracovních výkazů na cestovní příkazy, ale neprokázal, že pracovní cesty vykázané v nových cestovních příkazech byly předmětnými vozidly fakticky v jím deklarovaném čase, objemu a účelu uskutečněny. V předložených výpisech z účtů 512100 a 512400 v účetním deníku jsou sice uvedeny částky ve výši cestovních náhrad zaúčtovaných na vozidla ■■■ a ■■■, ale jsou podloženy určitými cestovními příkazy (pana ■■■ a ■■■), a proto nemohou dokládat zcela jiné

přepracované cestovní příkazy se zcela jinými místy jednání, jinými zaměstnanci pověřenými řízením vozidel. K těmto dokladům byly vystaveny zcela jiné výdajové pokladní doklady s jinými daty vystavení a potvrzením o převzetí peněz v hotovosti. De facto se jedná o zcela jiné účetní operace, což zpochybňuje relevanci a důkazní hodnotu tohoto dodatečně předloženého materiálu. Žalovaný nesouhlasil s tvrzením žalobce, že základním výchozím předpokladem pro posouzení výdajů na cestovné je skutečnost, že zaměstnanci musejí být nějakým způsobem na místo realizace zakázky dopraveni. Žalovaný odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu k otázce prokazatelnosti nákladů vzniklých při pracovních cestách, konkrétně rozsudek ze dne 2. 12. 2009, č. j. 1 Afs 97/2009 - 73 a ze dne 14. 10. 2011, č. j. 5 Afs 71/2010 - 47.

Jak již bylo uvedeno výše, podle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem a ve výši stanovené tímto zákonem a zvláštními předpisy. Daňový subjekt si tedy od základu daně nemůže odečíst jakékoliv výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonné podmínky. Jinými slovy, daňový subjekt musí prokázat nejen to, že došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také to, že se tak stalo 1) za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 2 Afs 40/2014 - 28). Výdaje musí poplatník prokázat způsobem vylučujícím jakékoli pochybnosti, přesvědčivým tvrzením, ale i řádnými a věrohodnými důkazy (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72 a ze dne 30. 1. 2008, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117).

Náhrady cestovních výdajů vyplacené zaměstnancům upravuje jako náklady zaměstnavatele § 24 odst. 2 písm. zh) zákona o daních z příjmů. Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zh) tohoto zákona považuje za uznatelný výdaj poplatníka náhrady cestovních výdajů do výše stanovené zákoníkem práce.

V případě použití vypůjčeného vozidla zaměstnancem zaměstnavatele v podnikatelské sféře, zaměstnavatel uplatní jako daňový výdaj (náklad) částku základní náhrady za 1 km jízdy a částku poskytnuté náhrady za spotřebované pohonné hmoty v té výši, v jaké tyto částky zaměstnanci v souladu s příslušnými ustanoveními zákoníku práce poskytl. Na straně zaměstnance nejsou pak dle § 6 odst. 7 písm. a) zákona o daních z příjmů poskytnuté náhrady cestovních výdajů předmětem daně z příjmů ze závislé činnosti, pokud splňují podmínku uvedenou v tomto ustanovení.

V projednávaném případě správce daně při daňové kontrole zjistil, že žalobce zaúčtoval do nákladů výdaje za cestovné, které mělo být vyplaceno zaměstnancům panu ■■■ a panu ■■■ za použití soukromých automobilů ■■■ a ■■■. Uvedení zaměstnanci však na místa, která byla v cestovních příkazech uvedena, nejedli. Žalobce v odpovědi na výzvu ze dne 4. 3. 2013 vysvětlil, že těmto pracovníkům byla auta svěřena prioritně, ale na vykázané cesty jezdili jiní zaměstnanci žalobce. V dodatečném vyjádření dne 19. 4. 2013 k výsledkům kontrolního zjištění žalobce předložil přepracované cestovní příkazy a nově vystavené výdajové pokladní doklady, na kterých uvedl jiné zaměstnance, kteří dle jeho sdělení tyto služební cesty vykonali, a kterým byly vyplaceny částky cestovného. Přepracované cestovní příkazy byly vystaveny na jména zaměstnanců, kteří dle výkazů práce na místech uvedených v cestovním

příkazu v daném období pracovali. Vzdálenosti na přepracovaných cestovních příkazech v kilometrech, uvedené u jednotlivých tras, však v mnoha případech neodpovídají, jednotlivé přesuny v rámci jedné služební cesty nejsou rozepsány, na žádném cestovním příkaze také nejsou uvedeni spolucestující. Z přepracovaných cestovních příkazů dále vyplývají rozpory mezi pracovními cestami vykázanými v přepracovaných cestovních příkazech, měsíčními výkazy práce a přehledy ubytovaných zaměstnanců v Semilech na zakázce ■■■, tak jak je žalovaný konkrétně popsal na straně 27 napadeného rozhodnutí. Vzniklé rozpory se nepodařilo spolehlivě odstranit ani provedenými svědeckými výpověďmi. Svědek ■■■ uvedl, že měl svěřený šestimístný ■■■, kterým podle potřeby dovážel materiál a vozil lidi na zakázky. Podle původních cestovních příkazů řídil vozidlo ■■■ celý rok 2010, podle přepracovaných cestovních příkazů však pouze ve dnech 23. - 26. 3. 2010 a 29. - 31. 3. 2010. Svědek ■■■ uvedl, že měl svěřený devítimístný bílý ■■■ a s tímto vozidlem rozvážel lidi i materiál. Na pana ■■■ byly vystaveny původní cestovní příkazy na ■■■ za celý rok 2010 na zakázku ■■■ do ■■■, podle přepracovaných cestovních příkazů však žádný z automobilů ■■■ neřídil. Svědek uvedl, že si vedl svoje evidence na ujeté kilometry, nákup pohonných hmot i další výdaje, které se týkaly stavby, nemá je však již k dispozici. Pokud žalobce namítal, že správce daně vyslýchaným svědkům nesdělil, že jsou dotazováni na používání vozidel Ford Transit v roce 2010, nelze s tímto tvrzením souhlasit, v obou protokolech o výsledku svědků ze dne 9. 6. 2014 je rok 2010 uveden. Zástupce žalobce byl navíc výsledku svědků přítomen a mohl tak plně uplatnit právo klást svědkům doplňující otázky.

Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Dle odst. 4 téhož ustanovení prokazuje skutečnosti, k jejichž prokázání byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu správce daně prokazuje skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Daňový řád přitom v citovaných ustanoveních upravuje otázku rozložení břemene tvrzení a břemene důkazního v zásadě shodně jako dřívější zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní“) v § 31 odst. 8 písm. c) a § 31 odst. 9 (k tomu viz také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2013, č. j. 5 Afs 65/2012 - 34).

Rozložením důkazního břemene dle zákona o správě daní se již mnohokrát zabýval nejen Nejvyšší správní soud, ale i Ústavní soud (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, a ze dne 1. 6. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006 - 115). Z těchto rozhodnutí plyne, že prvotní břemeno tvrzení i břemeno důkazní leží na daňovém subjektu.

Daňový subjekt unese prvotní důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví, které splňuje požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010 - 117). Existence účetních dokladů, tj.

příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejích předmětem, opravdu uskutečnila. Obdobný názor zastává i Ústavní soud (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04)

Prokáže-li správce daně v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že ve vztahu k tvrzením uvedeným v daňovém přiznání je účetnictví daňového subjektu věrohodné, úplné, průkazné nebo správné, přesouvá se v takovém případě důkazní břemeno opět na daňový subjekt, který musí svými dalšími tvrzeními podloženými důkazy pochybnosti správce daně rozptýlit. V takovém případě je daňový subjekt i přes splnění své prvotní povinnosti povinen dle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokázat soulad svých tvrzení s faktickým uskutečněním sporného účetního případu doložením dalších důkazních prostředků, které by jeho tvrzení osvědčily (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 ve vztahu k zákonu o správě daní).

Správce daně není povinen prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, má však povinnost prokázat, že o souladu účetnictví se skutečností existují vážné a důvodné pochybnosti (viz. zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 nebo obdobně nález Ústavního soudu ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02). Každá chyba v účetnictví nemusí způsobit tuto intenzitu pochybností. Budou to pouze takové nesrovnalosti, které přímo (nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě) či nepřímo (celkovou nevěrohodností účetnictví, i když poskytuje prima facie předepsané informace o konkrétním účetním případě) zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu. Správce daně je povinen označit konkrétní skutečnosti, kvůli nimž hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své důkazní břemeno (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86).

Pokud správce daně prokáže uvedené skutečnosti, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému účetnímu případu, popřípadě korigovat svá tvrzení. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010 - 124 nebo ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119).

Dle krajského soudu správce daně v projednávaném případě jednoznačně prokázal, že ve vztahu k žalobcovým tvrzením ohledně vykázaných cestovních nákladů je jeho účetnictví neprůkazné a nesprávné. Povinností žalobce proto bylo dalšími důkazy správnost svého tvrzení prokázat. Žalobce však dostatečné důkazy k prokázání svých tvrzení a k odstranění pochybností o oprávněnosti výdajů vynaložených ve zdaňovacím období roku 2010 na pracovní cesty nepředložil. Neučinil tak v řízení před správcem daně, ani v průběhu odvolacího řízení, když ani provedené svědecké výpovědi vzniklé pochybnosti nerozptýlily a neprokázaly, že náklady na pracovní cesty byly v tvrzeném čase a rozsahu skutečně vynaloženy. Rozpory ve svědeckých výpovědích rozhodně nelze označit za drobné. Pokud např. svědek ■■■ uváděl, že měl svěřený devítimístný bílý Ford ■■■ příkazů žádný

z automobilů ■■■ neřídil, nelze souhlasit s tvrzením, že se jedná o detail. Vzhledem k tomu, co bylo uvedeno výše k rozložení důkazního břemene, nemůže žalobce úspěšně argumentovat ani tím, že jeho zaměstnanci museli být na místo realizace zakázky nějakým způsobem dopraveni. Žalovaný proto po právu neuznal výdaje související s pracovními cestami za daňově účinné.

Pro úplnost soud dodává, že všechny listiny označené v žalobě jako důkazy jsou obsaženy ve správním spise, soud jimi proto dokazování neprováděl.

V. Závěr a náklady řízení

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. Ve věci soud rozhodoval, aniž nařídil ústní jednání, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., když žalovaný s takovým postupem souhlasil a žalobce ve stanovené lhůtě nevyjádřil nesouhlas.

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 měl úspěch žalovaný správní orgán, náhradu nákladů řízení nežádal, ostatně mu žádné náklady řízení přesahující běžný rámec činnosti správního orgánu nevznikly, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat **kasační stížnost** ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve 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 nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Liberci dne 1. listopadu 2017

Mgr. Lucie Trejbalová,
předsedkyně senátu