



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Mariana Kokeše ve věci

žalobce: **J. P.**
zastoupený advokátem Mgr. Patrikem Altnerem
sídlem Nad Olšinami 2445/27, 100 00 Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018, č. j. 42636/18/5200-10424-709923,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2018, č. j. 42636/18/5200-10424-709923, **se ruší** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 16 342 Kč, a to k rukám jeho advokáta Mgr. Patrika Altnera do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Rozhodnutími (dodatečnými platebními výměry na daň z příjmů fyzických osob) Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 5. 10. 2017, č. j.

1820908/17/3312-50521-712265, a č. j. 1820918/17/3312-50521-712265, správce daně žalobci doměřil podle pomůcek daň 1) za zdaňovací období roku 2011 ve výši 1 041 459 Kč, doměřil daňový bonus ve výši - 17 931 Kč a současně konstatoval vznik povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 211 878 Kč, 2) za zdaňovací období roku 2012 ve výši 759 069 Kč, doměřil daňový bonus ve výši - 36 816 Kč a současně konstatoval vznik povinnosti uhradit penále z doměřené daně ve výši 159 177 Kč. Žalobou napadeným rozhodnutím poté žalovaný dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) a dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), ve znění účinném pro předmětná zdaňovací období, zamítl žalobcovo odvolání proti výše specifikovaným dodatečným platebním výměrům a tyto potvrdil.

2. Žalovaný ve stručnosti, jak uvedl ve svém rozhodnutí, konstatoval, že dne 16. 10. 2014 byla u žalobce zahájena protokolem č. j. 1731744/14/3312-05400-803022 daňová kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 a 2012. V těchto letech žalobce vedl účetnictví a předmětem jeho podnikatelské činnosti byly přípravné práce pro stavby. Správce daně přitom neměl od počátku kontroly pochybnosti o tom, že by žalobce neprováděl samostatnou činnost tak, jak ji deklaroval na vystavených fakturách a v průběhu kontroly se zabýval daňově účinnými náklady, které žalobce uplatnil v rámci výpočtu hospodářského výsledku. Dne 15. 10. 2015 se však z vlastní iniciativy žalobce dostavil k ústnímu jednání, v jehož průběhu uvedl do protokolu č. j. 1663098/15/3312-60562-800703, že provedené práce pro odběratele Vavříčka stavby s.r.o. (dále jen „Vavříčka stavby“) ve skutečnosti nebyly provedeny, práce pro odběratele HEIN servis s.r.o. (dále jen „HEIN servis“) byly ve skutečnosti provedeny pouze na stavbách v lokalitě Praha a práce pro odběratele Elektromontáže Touš s.r.o. (dále jen „Elektromontáže Touš“) byly ve skutečnosti provedeny na stavbách v lokalitě Praha a Plzeň. Dále žalobce uvedl, že mu byla vyplacena odměna za vystavování fiktivních faktur od pana V. ve výši 7 % z vystavených faktur.
3. V napadeném rozhodnutí žalovaný dále uvedl, že správce daně vydal výzvu ze dne 8. 1. 2016, č. j. 12211/16/3312-60561-803022, v níž vyzval žalobce k navržení a doložení důkazních prostředků k tvrzením uvedeným v protokole ze dne 15. 10. 2015. Na to žalobce uvedl, že deklaroval provedení prací pouze daňovými doklady, nikdy nedoložil soupis prací, rozsah fakturovaných prací nebyl schopen zajistit vlastní prací, neměl žádnou mechanizaci ani zaměstnance.
4. Žalovaný dále konstatoval, že za účelem zjištění skutkového stavu zaslal správce daně dožádání místně příslušným správcům daně společností a) HEIN servis, kdy požadoval provedení svědecké výpovědi P. H. jako fyzické osoby a jako jednatele společnosti HEIN servis, b) Vavříčka stavby a RAMIREAL s.r.o. (dále jen „RAMIREAL“), kdy požadoval provedení svědecké výpovědi R. V. jako jednatele společností Vavříčka stavby a RAMIREAL. Po vyhodnocení zjištěných skutečností týkajících se výnosů za zdaňovací období 2011 a 2012 dospěl správce daně k závěru, že se částka výnosů po daňové kontrole nemění. Z nákladů ovlivňujících základ daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2011 vyloučil správce daně faktury za zemní a výkopové práce od dodavatelů: a) EU-EXPRES s.r.o. (dále jen EU-EXPRES“) ve výši 4 304 000 Kč, b) M. M. K. ve výši 11 120 430 Kč, c) R. T. ve výši 550 000 Kč, d) L. Ž. ve výši 1 870 220 Kč. Za zdaňovací období 2012 vyloučil správce daně z daňově uznatelných nákladů faktury za zemní a výkopové práce od následujících dodavatelů: a) M. Č. ve výši 1 201 860 Kč, b) L. Ž. ve výši 323 000 Kč, c) J. H. ve výši 1 591 924 Kč, d) L. K. ve výši 2 969 469 Kč, e) R. D. ve výši 1 561 025

Kč, f) P. P. ve výši 900 000 Kč, g) I. Č. ve výši 2 436 143 Kč. Vzhledem k tomu, že žalobce v rámci dokazování v průběhu daňové kontroly neprokázal 98,16 % nákladů za zdaňovací období 2011 a 80,28 % nákladů za zdaňovací období 2012, přistoupil správce daně k náhradnímu způsobu stanovení daně podle pomůcek.

5. Proti shora specifikovaným rozhodnutím správce daně podal žalobce odvolání. Vzhledem k tomu, že v odvolání žalobce namítal, že nebyl řádně vyzván k podpisu a předání zprávy o kontrole, uložil žalovaný správci v rámci doplnění odvolacího řízení projednat zprávu o kontrole. Ta byla projednána dne 13. 8. 2018, kdy v průběhu jednání žalobce trval na návrzích na vyhotovení znaleckého posudku z oboru písmoznalectví a výsledku svědků B. T. a F. P.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

6. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného i správce daně zrušil a věc vrátil správci daně k dalšímu řízení. Žalobce také uvedl, že „*se též domáhá upuštění od uloženého trestu, sankce, případně se domáhá o jeho snížení v mezích zákona*“.
7. Dle žalobce byla daňovými orgány věc posouzena čistě formalisticky, aniž by bylo přihlédnuto k důsledkům a zváženy všechny informace, které žalobce předal v rámci daňového řízení správci daně. Předmětná rozhodnutí jsou také v rozporu s elementární logikou, kdy je žalobci na jedné straně vyčítáno, že neprokázal zdanitelná plnění od dodavatelů v deklarovaném rozsahu za rok 2011 ve výši 17 884 650 Kč a za rok 2012 ve výši 10 983 421 Kč, a na druhé straně jsou mu upřena práva na provedení důkazů, pokud se snaží prokázat, že on jako osoba se základním vzděláním, nedisponující žádnou mechanizací, stálými zaměstnanci a téměř nemajetný, měl provést zakázky za roky 2011 a 2012 ve výši 32 484 226 Kč pro odběratele HEIN servis a Vavříčka stavby.
8. Žalobce si je vědom toho, že jej tíží důkazní břemeno prokázat naplnění zákonných podmínek pro přiznání jím uplatněného nároku na odpočet daně, a dále, že správce daně se může čistě formálně ztotožnit s důkazem provedeným v tomto případě výsledkem R. V. a P. H. a jimi dodanými listinami. Dle žalobceva názoru by si však tato kauza měla vyžádat více šetření a provedených důkazů ze strany správce daně, a to již nejen pro žalobcův postoj, kdy se rozhodl v průběhu daňového řízení se správcem daně spolupracovat. Rovněž je zcela nelogické, aby žalobce – osoba se základním vzděláním, téměř nemajetný, který pracoval a pracuje celý život ve výkopu – prováděl pro odběratele v roce 2011 zakázky ve výši 18 525 290 Kč za rok 2012 ve výši 13 958 936 Kč, a aby se správce daně čistě formalisticky ztotožnil s tím, že tomu tak bylo, a to jen proto, že pan P. H. a R. V. dodali důkazy, které sice souhlasí s fiktivními fakturami, avšak v žádném případě nesouhlasí s žalobcovými možnostmi, aby dané práce mohl realizovat.
9. Podle žalobce je již stručné shrnutí skutkového stavu uvedené v napadeném rozhodnutí neúplné, když postrádá uvedení skutečností týkající se faktur vystavených odběratelům Vavříčka stavby a HEIN servis, či alespoň uvedení počtu zakázek, které měl údajně pro tyto odběratele žalobce vykonat. I v další části svého rozhodnutí žalovaný zapomněl uvést zásadní žalobcovo tvrzení, že není možné a je logicky vyloučené, aby žalobce dokončil počet zakázek, jak je uvedeno ve fakturách odběratelů. Žalovaný také nevysvětlil, jak a proč na věc dopadají zákonná ustanovení a judikatura, kterou ve svém rozhodnutí cituje.
10. Žalobce též nerozumí tomu, proč správce daně konstatoval, že neprokázal, že deklarované práce na fakturách přijatých od EU-EXPRES provedla tato společnost. Žalobce proto

považuje napadené rozhodnutí za nepřekoumatelné. Žalobce v této souvislosti poukazuje na druhou stranu na zjištění správce daně o tom, že práce provedené žalobcem, resp. předané společností pana P. H. a R. V., byly řádně předány a dokončeny. Žalobce tedy uvádí, že pokud správce daně označí v části výnosů žalobce tyto zakázky jako řádně dokončené a předané, pak nechápe, proč má žalobce nést odpovědnost za to, že po uplynutí několika let subdodavatel těchto prací, tedy EU-EXPRES, je nekontaktní nebo není možno vyslechnout jednatele této společnosti, jak to uvedl správce daně, když tyto práce byly nesporně provedeny.

11. Žalobce také nemůže nést odpovědnost za to, že dodavatel služeb, pan K., neuvedl příslušné daňové doklady řádně ve svém účetnictví, či je v účetnictví nevedl vůbec. Žalobce navíc k věci uvádí, že není pravdou, že by pan K. byl osobou bez stálého bydliště a přespával na ulici; pan K. má majetek tzv. napsaný na své příbuzné, je osobou, která má k dispozici osobní vůz a svými tvrzeními se jen snaží nedostát svým závazkům z dluhů či závazkům vůči státu. Žalobce je tedy překvapen, že správce daně dále nezjišťoval okolnosti týkající se tohoto svědka a opětovně vyhodnotil zjištěné důkazy jen k tíži žalobce a další šetření již neprovedl, ačkoliv toto žalobce navrhoval.
12. Také tvrzení pana L. Ž., že by tento faktury pro žalobce nevystavil, není v souladu se skutečností. Jak vyplývá z příslušných faktur, je podpis pana Ž. vizuálně shodný s jeho podpisem na jiných listinách, např. na protokolu z jeho výsledku. V této souvislosti žalobce navrhl provedení důkazu, aby pan Ž. na výzvu správce daně prokázal své tvrzení, že v době uskutečňování zakázek dle faktur uvedených v účetnictví žalobce docházelo k realizaci jiných zakázek, na které pan Ž. údajně vozil své lidi.
13. Dle žalobce je též překvapivé, jak se správce daně jednoznačně přikloní např. k výpovědi pana M. Č. a J. H. či pana R. D., že pro žalobce žádné práce buď neprovedli, nebo jen v omezeném objemu. Dle žalobce je nesporné, že kdyby tyto osoby přiznaly skutečně provedené práce, tak by u nich tato skutečnost vedla k doměření daňové povinnosti; sdělení těchto svědků není věrohodné. Zároveň pan I. Č. a L. K. již dříve podepsali prohlášení, že služby pro žalobce vykonali a dostali ze ně řádně zaplacené.
14. K otázce projednání zprávy o daňové kontrole žalobce uvádí, že těžko si lze představit, že byla tato zpráva řádně projednána, když správce daně v pondělí dne 25. 9. 2017 formou sms vyzval žalobce k projednání zprávy o daňové kontrole s tím, že mu jako jediný termín k projednání zprávy o rozsahu 79 stran byl nabídnut hned druhý den, tedy den 26. 9. 2017, a to přesto, že žalobce správci daně sdělil, že je pracovní vytížen. Ačkoli bylo správci daně známo, že je žalobce zastoupen právním zástupcem, nebyl právní zástupce za účelem projednání zprávy o daňové kontrole vůbec kontaktován a nebylo s ním ani jako se zástupcem jednáno, což je v rozporu s právy žalobce jako osoby neznalé práva, ale i osoby, která vždy a poskytla správci daně součinnost. Pokud správce daně rozporoval zmocnění žalobcova zástupce, měl správce daně za účelem odstranění pochybností vyzvat žalobce a jeho zástupce k jednání se stanovením řádné lhůty k přípravě. Práva žalobce dle § 88 odst. 3 daňového řádu byla zcela úmyslně ignorována. Rovněž zpráva o daňové kontrole č. j. 1789233/17/3312-60563-803022 nebyla „provedena“ v souladu se zákonem, a proto jsou v rozporu se zákonem i dodatečné platební výměry.
15. Dle žalobce je nutné uvést, co je z jeho pohledu zásadním předmětem tohoto řízení, a sice to, že práce uvedené ve fakturách odběratelů HEIN servis a Vavříčka stavby nebyly provedeny a tyto faktury jsou skutečně fiktivní. Jak již žalobce několikrát uvedl, musí

existovat a také existují důvodné pochybnosti týkající se toho, že by žalobce služby, za které vystavil shora označeným odběratelům faktury, vykonal, když je toto v rozporu s jeho možnostmi. Žalobce tak nerozumí tomu, proč žalovaný neshledal žádné pochybnosti na straně odběratelů žalobce a spokojil se s důkazy, které tito odběratelé dle názoru žalobce sami vyhotovili, a všechny pochybnosti stejný orgán shledal jen na straně žalobce.

16. Žalobce je překvapen závěry správce daně a žalovaného přijatými poté, kdy se rozhodl sdělit správci daně pravdu a popsal, za jakých okolností došlo k vystavení předmětných faktur, a jak byl žalobce do celé věci ze strany pana R. V. zasvěcen a bylo mu rovněž sděleno, že pokud řádně povede účetnictví, nejedná se o nic špatného. Bohužel tomuto žalobce, jako osoba se základním vzděláním, která celý život pracovala ve výkopu a organizovala práce menšího rozsahu, uvěřil. Je smutné, že namísto aby správce daně začal šetřit pravděpodobně mnohem závažnější skutečnosti týkající se toho, kdo všechno byl ještě mohl být ze strany pana V. či H. za účelem vyhotovování faktur osloven, obrací tyto cenné informace proti žalobci.
17. Žalobce se také ohrazuje proti tomu, že by správce daně zjistil dostatečné důkazy, prokazující, že zdanitelná plnění pro odběratele HEIN servis a Vavříčka stavby uskutečnil žalobce, když jediný důkaz, který byl ze strany správce daně učiněn, byl výslech pana V. a H. Nelze totiž nic prokazovat výpovědí osob, kterým by za jejich nestrannou a pravdivou výpověď mohl hrozit postih ze strany správního orgánu a tyto osoby tedy nemohou být v pozici nestranných svědků.
18. Nebylo v žalobcových možnostech provádět ve stejný čas stavební práce v Praze, Plzni a v dalších městech, jak to tvrdí pan H. a V. Žalobce nedisponoval a nedisponuje žádnou stavební technikou a jeho personální možnosti jsou opravdu omezené jen na několik pracovníků. Pokud by žalobce měl skutečně jak technické, tak personální zázemí pro uskutečnění tolika zakázek jak v Praze, tak v Plzni a dalších městech, jednalo by se o rozhodně větší stavební společnost s celým zázemím několika desítek stálých pracovníků a stavební technikou. Je s podivem, že správce daně nemá pochybnosti o tom, že jen dle počtu protokolů o předání stavby v počtu 95 za rok 2011 a v počtu 91 protokolů za rok 2012 by musel žalobce dokončovat cca 8 stavebních prací v podobě dokončených výkopů měsíčně jen mimo Prahu a Plzeň, což skutečně i z laického hlediska v počtu do dvaceti pracovníků, které skutečně využíval daňový subjekt, není možné. Žalobce by jen pro zakázky mimo Prahu a Plzeň musel zaměstnávat dalších nejméně 140 až 160 pracovníků, což skutečně nevyplývá z žádné listiny, kterou kdy žalobce předložil správci daně, ani z listin, které doručili správci daně pánové H. a V.
19. Nepravdivá jsou i tvrzení společnosti HEIN servis o způsobu určení cen za práce, kdy se tato společnost snaží svými sděleními do kalkulace výkopů vnést určitou nejistotu. Je tak také smutné, že správce daně neprovedl ani další důkazy směřující k tomu, aby objasnil, zda tyto práce byly provedeny skutečně žalobcem, či jinou osobou, či zda tyto práce byly vůbec provedeny. Za tímto účelem mohl vyslechnout osobu, která prováděla např. i údajný dozor na stavbách, jak to ve své výpovědi uvedl pan V. či provést další zjištění týkající se např. vypracování znaleckého posudku, zda jsou ceny uvedené ve vystavených fakturách vůbec reálné. Zda byly práce uvedené ve fakturách vůbec provedeny, bylo možné zjistit např. dotazem na příslušné obce.
20. Ve zbytku žalovaný již jen opakuje zjištění provedená správcem daně s tím, že opětovně chybí jakákoli úvaha či logické zdůvodnění k tomu, že žalobce nemohl realizovat tolik

zakázek, aby byly prokázána zdanitelná plnění pro odběratele HEIN servis a Vavříčka stavby. Nesprávný a nedostatečně zdůvodněný je také závěr, že žalobcem navržené důkazy vyslechnutím svědků B. T. a F. P. jsou nadbytečné. Podobné se týká i žalobcem navrženého důkazu v podobě znaleckého posudku z oboru písmoznalectví ohledně podpisů na předmětných 95 protokolech za rok 2011 a 91 protokolech0z a rok 2012. Pokud by byly žalobcem navrhované důkazy provedeny a tyto by tvrzení žalobce potvrdily, musely by existovat „vážné a důvodné pochyby“ nejméně ve výnosových dokladech žalobce ve vztahu k jeho odběratelům HEIN servis a Vavříčka stavby.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a žalobcova replika

21. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě uvedl, že ji považuje za nedůvodnou a navrhl její zamítnutí
22. Předně žalovaný uvedl, že případné neuvedení všech okolností případu ve stručném shrnutí skutkového stavu nemůže v žádném případě způsobit žalobcem namítanou nesprávnost nebo nezákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Údajně takto chybějící otázky a skutečnosti byly vypořádány v dalších částech napadeného rozhodnutí.
23. Pokud žalobce namítl, že žalovaný opomněl mezi odvolací důvody uvést i tvrzení, že nebylo v žalobcových možnostech dokončit počet zakázek tak, jak je uvedeno ve fakturách odběratelů Vavříčka stavby a HEIN servis, pak žalovaný uvádí, že tento odvolací důvod nebyl explicitně uveden v odvolání. Žalovaný však uvedené tvrzení fakticky prověřil a následně vypořádal v žalobou napadeném rozhodnutí.
24. Žalovaný také ve svém rozhodnutí uvedl v obecné rovině zákonná ustanovení a judikaturu, kterou následně používá v aplikaci na skutkový stav. Jedná se o část rozhodnutí, která slouží k rychlé orientaci v žalobou napadeném rozhodnutí, a žalovaný již dále nemusí citovat konkrétní text ustanovení, ale může pouze odkázat číslem paragrafu zákonného ustanovení. Rovněž tento oddíl umožňuje rychlou orientaci v judikatuře, a v následném textu již lze jen odkázat na spisovou značku konkrétního judikátu. Na tom nelze shledat nic závadného.
25. Otázce nemožnosti provedení prací pro odběratele žalobce věnoval velkou část své žaloby. K tomu žalovaný předně uvádí, že žalobce přiznal příjmy od společností Vavříčka stavby a HEIN servis, přičemž je uvedl ve svém daňovém tvrzení, zároveň tvrdil, že práce byly provedeny prostřednictvím dodavatelů Ž. a K. Poté, co oba dodavatelé popřeli, že by předmětné práce pro žalobce provedli, uvedl žalobce, že práce pro odběratele vůbec nevykonal a pouze připustil, že „*dělal pro P. H. pouze v Praze*“. Žalovaný považuje změněná tvrzení o neprovedení prací pro odběratele za účelová.
26. V případě údajného neprovedení prací pro společnosti HEIN servis a Vavříčka stavby, a to pro nedostatečné žalobcovy kapacity, žalovaný tuto námitku pokládá za účelovou – žalobce pouze účelově změnil svá tvrzení o provedených pracích v důsledku pro něj nepříznivě se vyvíjejícího skutkového stavu. Správce daně však v rámci daňové kontroly prověřoval i změněné tvrzení žalobce, aby získal co nejvěrnější představu o skutkovém stavu. Správce daně umožnil žalobci, aby své změněné tvrzení prokázal a současně sám správce daně toto tvrzení ověřoval. Jelikož žalobce uvedl, že práce pro uvedené odběratele vůbec neprovedl, vyslechl správce daně zástupce obou odběratelů. Svědek V., jednatel společnosti Vavříčka stavby, mj. vypověděl, že žalobce fakturované práce provedl většinou pomocí rodinných příslušníků a osob z jeho vesnice. Tito pracovníci dostávali pokyny

přímo od žalobce nebo jím pověřené osoby. Svědek doložil celoroční objednávky, závazné rozpočty a soupis prací pro objednatele (společnost SEG s.r.o.; dále jen „SEG“). Svědek H., jednatel společnosti HEIN servis, mj. uvedl, že práce provedl žalobce prostřednictvím svých zaměstnanců. Stavební deníky byly vedeny společností SEG. Vše bylo hrazeno postupně v hotovosti. Svědek H. dále přiložil tzv. zjišťovací protokoly podepsané žalobcem. Ani jedna ze svědeckých výpovědí nepotvrdila, že by žalobce předmětné práce pro odběratele nevykonal. Žalovaný dále poukazuje na rozpor v tom, že ačkoliv žalobce tvrdí, že práce pro odběratele neprovedl, do svých daňových nákladů zahrnul daňový doklad č. F2011148 na částku ve výši 144 000 Kč, přičemž předmětem plnění byl pronájem ubytovny v Plzni, která byla pronajata od společnosti RAMIREAL. Správce daně provedl dvě místní šetření, z nichž vyplynulo, že se na dané adrese nachází dům, který je vybaven tak, aby v něm mohlo přespávat větší množství osob. V rámci místního šetření pak byla předložena podnájemní smlouva mezi společností RAMIREAL a žalobcem. Žalobce potom v písemném sdělení ze dne 21. 9. 2015 uvedl, že se jedná o pronájem domu, který využíval pro sebe a své pracovníky v celém roce 2011. Toto sdělení je pak v rozporu s tvrzením, že žalobce prováděl práce pouze pro P. H. v Praze. Správce daně rovněž zjistil, že žalobce do svých daňových nákladů zahrnul daňový doklad vystavený dodavatelem M. L. za ubytování ve městě Chebu. Správce daně poté vyslechl svědka M. L., který sdělil, že poskytoval žalobci a jeho osobám ubytování na adrese W. 17, Ch. To je opět v rozporu s pozdějším tvrzením žalobce, že práce prováděl pouze v Praze a Plzni.

27. Ve výpovědích a sděleních žalobce je celá řada příkrých rozporů a tvrzení, která byla výpověďmi svědků a dalšími důkazy vyvrácena. Tvrzení žalobce je tak silně účelové, existují důkazy pro to, že předmětné práce pro odběratele provedl pomocí zaměstnanců a brigádníků, a proto příjmy žalobce nebyly zpochybněny, což potvrzuje i fakt, že tato námitka nebyla v odvolacím řízení vznesena.
28. Námitkám týkajícím se plnění od pana K. a Ž. žalovaný příliš nerozumí, jelikož z napadeného rozhodnutí jasně vyplynulo, že dodavatelé pro žalobce žádné práce nevykonali. To vypověděli zmínění dodavatelé a potvrdil to i sám žalobce, když vypověděl, že fakturované práce dodavatelů Ž. a K. byly fiktivní. Žalobce žádnými relevantními důkazními prostředky neprokázal, že zdanitelná plnění od dodavatelů K. a Ž. v deklarovaném rozsahu přijal, a tudíž neprokázal, že jím uplatněné náklady byly náklady (výdaji) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.
29. Žalobce také namítá, že jednatelé společností Vavříčka stavby a HEIN servis vypovídají účelově nepravdivě, neboť by se sami vystavovali správnímu postihu, přičemž se jedná o jediný důkaz, kterým správce daně prokázal, že žalobce pro odběratele předmětné práce vykonal. S tím žalovaný nesouhlasí a uvádí, že odběratelé předložili „spoustu dalších listin“ jako např. objednávky, soupis prací a závazné rozpočty, jakož i tzv. zjišťovací protokoly (o předání a převzetí díla). Další důkazy poté vyplynuly i z místních šetření provedených v Chebu a Plzni, kde byly zjištěny žalobcem a jeho zaměstnanci využívané ubytovací kapacity, což potvrdil i svědek L. Není tak pravda, že by provedení prací pro odběratele ze strany žalobce bylo prokázáno pouze na základě výpovědí dvou svědků, pánů V. a H. Podobné platí i pro výpovědi dodavatelů M. Č., J. H., L. K., R. D., P. P. a I. Č. K výzvě správce daně žalobce v daňovém řízení uvedl, že není schopen dané práce prokázat žádnými důkazními prostředky. Je tudíž s podivem, když dodavatelé provedli pro žalobce práce v řádu milionů korun a žalobce k tomu nedokáže předložit jediný důkaz, z čehož je

zřejmé, že provedené práce byly pouze fiktivní a žalobcem zvolená obrana (označení tvrzení dodavatelů za nepravdivá) je pouze účelová.

30. V případě práce provedené společností EU-EXPRES žalovaný uvádí, že z napadeného rozhodnutí je zcela zřejmé, proč částku za předmětné práce správce daně vyloučil z daňově uznatelných nákladů. Stalo se tak na základě toho, že provedení prací deklarovaným dodavatelem nebylo dostatečně prokázáno. Dožádaný místně příslušný správce nemohl ověřit provedení prací, jelikož deklarovaný dodavatel je trvale nekontaktní a na výzvy neodpovídá. Žalobce navrhl výpověď svědka A. B., která byla provedena dne 15. 3. 2016, ale tato provedení prací nijak nepotvrdila. Žalobce neprokázal žádnými důkazními prostředky, že práce byly provedeny prostřednictvím společnosti EU-EXPRES.
31. Žalobce také namítl, že zpráva o daňové kontrole nebyla řádně projednána, a žalobce nebyl rovněž řádně předvolán. Obdobnou námitku žalobce formuloval již v odvolacím řízení a žalovaný se s ní vypořádal ve svém rozhodnutí. Žalovaný dále uvádí, že dle § 115 odst. 1 daňového řádu může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. V souladu s výše uvedeným ustanovením uložil žalovaný správci daně v rámci odvolacího řízení odstranit vady řízení – projednat zprávu o daňové kontrole. Následně (13. 8. 2018) byla zpráva o daňové kontrole projednána a vady řízení odstraněny. Ve smyslu § 116 odst. 1 daňového řádu nemá odvolací orgán možnost napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení. Vady řízení, které odvolání předcházely, tak mohou být odstraněny pouze v rámci odvolacího řízení, přičemž žalovaný má za to, že projednání zprávy o daňové kontrole může být právě jednou z vad, která může být v rámci odvolacího řízení napravena. Vadou, která by způsobovala nezákonnost rozhodnutí o odvolání nebo samotných dodatečných platebních výměrů, není to, že zpráva o daňové kontrole byla s žalobcem projednána až po vydání dodatečných platebních výměrů.
32. Pakliže žalobce namítá, že správce daně odmítl provést žalobcem navrhované důkazy, tj. výslech svědků B. T. a F. P., a dále rovněž znalecký posudek z oboru písmoznalectví, uvádí k tomu žalovaný, že se s obdobně formulovanou námitkou vypořádal již ve svém rozhodnutí. Žalobce jednak svědky identifikoval nedostatečným způsobem a dále by výslech svědků byl nadbytečný, neboť měli prokázat tvrzení žalobce, že mimo Prahu a Plzeň žádné zakázky nevykonával, což by bylo v příkrém rozporu se zjištěným skutkovým stavem (vykonávání zakázek v Chebu). Ohledně provedení důkazu prostřednictvím znaleckého posudku odkazuje žalovaný na napadené rozhodnutí – nebylo nezbytně nutné takový důkaz provést, neboť sám žalobce deklaroval uskutečnění zdanitelná plnění za jím poskytnuté služby v daňových přiznáních za předmětná zdaňovací období a prvotně je ani nezpochybňoval. Navíc žalobce i potvrdil skutečnost, že daňové doklady pro své odběratele vystavil. Správce daně nadto porovnal podpisy žalobce na zjišťovacích protokolech a na ostatních žalobcem podepsaných listinách, přičemž došel k závěru, že se nijak zřetelně neliší. Žalovaný navíc nerozumí tomu, proč nenechal žalobce tento znalecký posudek vyhotovit z vlastní iniciativy, neboť měl listiny po určitou dobu k dispozici, a dokonce daňový řád předpokládá, že bude žalobce předkládat důkazy, aby prokázal svá tvrzení ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu.
33. K takto podanému vyjádření podal žalobce repliku, v níž navázal na svá žalobní tvrzení. Zopakoval své závěry o nedůvěryhodnosti svědků V. a H. a jimi dodaných podkladů. V případě ubytování žalobcových pracovníků, a také ohledně místa vykonávání zakázek,

byly důležité výsledky svědků P. a T., které žalobce navrhl, avšak správce daně neprovedl. Žalobce pak opakuje svá tvrzení o nerealističnosti závěrů o tom, že mohl realizovat deklarované zakázky v takovém velkém objemu a nic takového nepotvrzují ani výpovědi a materiály svědků V. a H. Žalobce je překvapen, že daňové orgány neberou ohled na jeho tvrzení poté, co se rozhodl vypovídat pravdu, a neprovedly žádné šetření, které by směřovalo k rozkrytí jednání mající za následek pravděpodobné přefakturování DPH a dalších nákladů, na jehož konci se ocitl právě žalobce. Žalobce sice byla naivní, když přistoupil na praktiky pana H. a V., ale je dosud netrestanou osobou se základním vzděláním, která celý život vykonává výkopové práce. Žalobce také trvá na tom, že bylo pochybením, pokud nebyly provedeny jím navrhované důkazy. Příslušné faktury si pánové V. a H. zajistili prostřednictvím žalobcovy účetní, kterou mu však doporučili právě oni. Z hlediska důkazního břemene dle § 92 odst. 3 daňového řádu vycházel žalobce z toho, že již na základě laické úvahy je nesporné, že nemohl dokončovat takový počet zakázek, který mu je přičítán. Celkově pak žalobce odkazuje na principy vyplývající z § 1 odst. 2 daňového řádu a § 8 odst. 4 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád.

IV. Posouzení věci soudem

34. Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez nařízení jednání přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně, včetně řízení předcházejícího jeho vydání, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a shledal, že **žaloba je důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).

IV. a) Obecné vymezení právního základu posuzovaného případu

35. Spornou otázkou je v dané věci jednak to, zda žalobce prokázal, že přijal zdanitelná plnění od deklarovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu a prokázal tak výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, zda daňová kontrola byla vedena a ukončena v souladu s daňovým řádem, dále to, zda a v jaké výši žalobci vznikla povinnosti přiznat daň, jaký byl v tomto směru základ daně a vlastní daň, což zahrnuje také otázku, jaké zdanitelné příjmy žalobce prokázal, že obdržel od svých odběratelů a zda za daných podmínek mohla být daň stanovena dle pomůcek (viz § 98 odst. 1 daňového řádu).
36. Specifikem nynějšího případu je, že žalobce poté, co zcela změnil při jednání dne 15. 10. 2015 (viz protokol č. j. 1663098/15/3312-60562-800703) své dosavadní stanovisko (na rozdíl od minulosti uvedl, že z původně deklarovaných prací provedl jen práce v Plzni a Praze pro Elektromontáže Touš a v Praze pro HEIN servis), začal popírat velkou většinu svých vlastních původních daňových tvrzení (potažmo zejména svých tvrzení o poskytnutých plněních), zatímco správce daně (resp. žalovaný) počal tato původní žalobcova tvrzení „hájit“. Nastala tedy situace opačná, než jaká je v případech daňových kontrol a rozhodování o doměření daně z příjmů běžná.
37. Obecně lze přitom říci, že daňový subjekt má v rámci daňového řízení povinnost prokázat skutečnosti, které sám tvrdí. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední

evidence. Toto ustanovení však, jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud (viz nálezy ze dne 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95; rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám.

38. Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost. Konkrétní obsah povinnosti tvrzení přitom vychází zejména z příslušných ustanovení daňového práva hmotného, v posuzovaném případě z § 7 zákona o daních z příjmů (příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti) ve spojení s již zmiňovaným § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Žalobce byl tedy povinen prokázat, jakých příjmů dosáhl (což zahrnovalo i otázku konkrétních příjmů od konkrétních odběratelů) a jaké výdaje (náklady) vynaložil na dosažení, zajištění a udržení těchto zdanitelných příjmů.
39. Daňový subjekt unese své důkazní břemeno, pokud předloží správci daně účetnictví splňující požadavky stanovené zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zejména pokud jde o jeho správnost, úplnost, průkaznost a srozumitelnost. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 1. 2011, č. j. 5 Afs 24/2010-117; všechna zde uvedená rozhodnutí správních soudů jsou dostupná na www.nssoud.cz). Existence účetních dokladů, tj. příjmových dokladů nebo faktur, totiž zpravidla sama o sobě neprokazuje, že se operace, která je jejich předmětem, opravdu uskutečnila (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99, a ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68). K obdobnému závěru dospěl i Ústavní soud, dle kterého důkaz daňovým dokladem je pouze formálním důkazem dovršujícím hmotně právní aspekty skutečného provedení zdanitelného plnění. Jestliže zdanitelné plnění nebylo uskutečněno, nemůže být důkazní povinnost naplněna pouhým předložením, byť formálně správného, daňového dokladu. Daňový doklad, který jen simuluje (bez rozdílu, zda jde o simulaci absolutní či relativní) uskutečnění zdanitelného plnění, není relevantním důkazem a jeho předložení může vést k formulaci požadavku směřujícího k dokázání hmotně právního úkonu, tj. k důkazu existence zdanitelného plnění (usnesení ze dne 29. 9. 2004, sp. zn. III. ÚS 365/04).
40. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, publikovaný pod č. 1572/2008 Sb. NSS). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt, který je povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k danému obchodnímu případu, popř. svá tvrzení korigovat. Tyto skutečnosti bude daňový subjekt prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím (srov. rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2010, č. j. 1 Afs 39/2010-124, či již zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119).

41. Jak již však bylo řečeno, specifické je v nynějším případě to, že přinejmenším zčásti průkaznost, správnost a úplnost žalobcova účetnictví nezpochybňuje ani tak správce daně (resp. žalovaný), nýbrž tak činí především žalobce sám. Žalovaný a správce daně v tomto smyslu nezpochybňují žalobcovy daňové doklady (faktury), které se týkají plnění pro společnosti Vavříčka stavby, HEIN servis a Elektromontáže Touš [v tomto ohledu správce daně prostřednictvím výsledků některých svědků a jimi doložených podkladů ověřoval argumenty, které vůči těmto daňovým dokladům vznášel žalobce, přičemž poté již daňové orgány pochybnosti dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu nevyjadřovaly]. V této jakési „inverzní“ situaci („návrat k běžné situaci“ ovšem představují výdaje, jejichž vynaložení tvrdí žalobce, naopak žalovaný je zpochybňuje) se ovšem soud nedomnívá, že by závěry správce daně obstály a směřovaly k nepochybnému zajištění cíle správy daní, jímž je dle § 1 odst. 2 daňového řádu *„správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady“*, potažmo že byl bez zásadních pochyb respektován soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. I při plném vědomí soudu o zásadě vyjádřené v § 92 odst. 3 daňového řádu a při jejím respektování (*„Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních.“*), tedy primárního důkazního břemene daňového subjektu, chová soud pochybnosti o naplnění dalšího požadavku, který v dané specifické situaci přichází na pořad dne, a to sice dle § 92 odst. 2 daňového řádu (*„Správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů.“*), či dle § 92 odst. 5 písm. d) až f) daňového řádu [*„Správce daně prokazuje [...] d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní, f) skutečnosti rozhodné pro posouzení účelu právního jednání a jiných skutečností rozhodných pro správu daní, jejichž převažujícím účelem je získání daňové výhody v rozporu se smyslem a účelem daňového právního předpisu.“*].

IV. b) Hodnocení žalobních námitek

42. Pokud jde o jednotlivé námitky, nepovažuje Krajský soud v Brně za důvodnou tu, v níž žalobce uvádí, že *„stručné shrnutí skutkového stavu“*, jak je uvedené v části I. napadeného rozhodnutí, je neúplné. Tuto část totiž i žalovaný charakterizoval tak, že má obsahovat pouze *„stručné shrnutí“* skutkového stavu, který je dále hodnocen. I kdyby snad tato část rozhodnutí skutečně neobsahovala všechny skutkové skutečnosti, které je možné považovat za klíčové ať již z hlediska „objektivního“ či subjektivního hlediska žalobcova, důležité je, aby se s rozhodnými skutkovými okolnostmi a žalobcovou argumentací vypořádalo rozhodnutí jako takové, tedy jako celek. Nelze z ničeho dovozovat, že by toliko kvůli nezahrnutí některých okolností do určité části rozhodnutí správního orgánu bylo třeba toto rozhodnutí považovat za nezákonné.
43. Za rozhodné nemůže soud považovat ani to, zda žalovaný do části svého rozhodnutí, označené jako *„II. Odvolací důvody uváděné odvolatelem“*, uvedl rekapitulaci skutečně všech odvolacích důvodů. Důležité je opět nikoli to, zda jsou tyto odvolací důvody formálně zahrnuty do určité části správního rozhodnutí, nýbrž to, zda se předmětné rozhodnutí s těmito důvody reálně a věcně správně vypořádává, tedy zda je dotčené správní rozhodnutí možné považovat za přezkoumatelné a i věcně správné a zákonné. Těmto otázkám se soud věnuje v dalších částech tohoto rozsudku.

44. Za důvodné nepovažuje soud ani výtky, které žalobce formuluje k části III. napadeného rozhodnutí, označené jako „Právní základ případu“. Žalovaný zde totiž pouze obecně vymezuje principy týkající se dokazování rozhodných skutečností v daňovém řízení, a to zejména ve vztahu k případnému užití pomůcek pro stanovení daně. Za důvod nezákonnosti rozhodnutí žalovaného není možné považovat, pokud výslovně nevysvětlí, jak se určitá část rozhodnutí vztahuje k částem ostatním, a to zvláště za situace, kdy je daný vztah z povahy věci zřejmý. V tomto smyslu je také rozhodné, zda napadené rozhodnutí jako celek, nikoli z pohledu jeho – žalobcem – odděleně vnímané části.
45. K výše zmíněným námitkám, které se vztahují k částem I. až III. napadeného rozhodnutí žalovaného tak soud shrnuje, že dané části lze označit za pomyslnou „část obecnou“ a část IV. rozhodnutí [„*Aplikace právního základu na skutkový stav (vypořádání se s odvolacími důvody)*“] za „část zvláštní“. Je tak rozhodné, zda napadené rozhodnutí ob stojí ve svém celku, nikoli z pohledu svých jednotlivých, více či méně izolovaných, částí.
46. Pokud jde o další námitky, které se týkají jednotlivých skutkových zjištění správce daně a žalovaného a jejich hodnocení těmito orgány, uvážil soud o věci následovně:
47. Žalobce uvádí, že nerozumí tomu, proč správce daně (či žalovaný) konstatoval, že žalobce neprokázal, že deklarované práce na fakturách od společnosti EU-EXPRES provedl právě tento subjekt. V tomto směru naopak soud chápe důvody, které správce daně a žalovaného k jejich závěrům vedly. Tyto důvody jsou uvedeny v bodě [37] napadeného rozhodnutí a spočívají v tom, že faktické provedení výkopových prací se nepodařilo prokázat. Předmětný subjekt se v rámci ověřování věci ukázal jako nekontaktní, z jeho daňových přiznání nelze dovodit žalobcem deklarovaná plnění a jejich výši, žalobcem navržený svědek provedení prací nepotvrdil a nad rámec formálních důkazů a podkladů žalobce ničeho nepředložil. V podrobnostech soud odkazuje na zmíněný bod napadeného rozhodnutí a s. 9 až 11 zprávy o daňové kontrole.
48. Za důvodné nepovažuje soud námitky vztahující se k plněním, které žalobci měli poskytnout dodavatelé M. M. K. a L. Ž.
49. V případě dodavatele K. měl žalobce za zdaňovací období 2011 přijmout dle předložených faktur plnění v podobě zemních, výkopových a pomocných prací ve výši 11 120 430 Kč. L. Ž. měl v roce 2011 dle faktur žalobci poskytnout plnění v ceně 1 870 220 Kč, v roce 2012 pak ve výši 323 000 Kč. Zhruba polovina vystavených faktur je z července roku 2011 a zbývající část z prosince roku 2011.
50. Pan K. dne 4. 6. 2015 jako svědek (viz protokol č. j. 1447955/15/2501-60563-500723) popřel, že by příslušné faktury vystavil a jakoukoli práci pro žalobce provedl. Obdobnou výpověď poskytl i svědek L. Ž. dne 1. 6. 2015 (protokol č. j. 1198889/15/2301-62561-401961). Oběma těmito výsledkům byl žalobce přítomen.
51. Podle názoru soudu je při zvažování věci důležité také to, že žalobce v rámci svého „obratu“ dne 15. 10. 2015 správcem daně vypověděl (protokol č. j. 1663098/15/3312-60562-800703): „*Fakturované práce od tuzemských dodavatelů pana T., Ž., K. a M. byly fiktivní. Práce dělali slovenští brigádníci. V. mi poradil, že si někoho musím najít k tomu, abych měl faktury na výkopové práce. V roce 2012 pro mne skutečně vykonal práce I. P., J. H. a S. K., ostatní dodavatelé pro mne nepracovali. A nebyli ani brigádníky. A ti ostatní vystavovali fiktivní faktury pro mne, když jsem vystavoval fiktivní faktury já. Já jsem jim dával 3 – 4 % z vystavených dokladů.*“. Takto žalobce vypověděl na výslovnou otázku správce daně, zda

faktury přijaté a evidované v účetnictví za rok 2010, 2011 a 2012 jsou fiktivní, a to za přítomnosti svého zástupce, Ing. T. G. a advokáta Mgr. P. A. V reakci na příslušnou žalobní námitku soud jen dodává, že žalobce není „činěn odpovědným“ za to, že pan K. nevedl řádně účetnictví, nýbrž že v kontextu dalších skutečností sám není schopen předmětné výdaje prokázat.

52. Z pohledu skutečností zjištěných k uvedeným dodavatelům (viz také s. 11 až 13, s. 15 až 17 a s. 33 až 34 zprávy od daňové kontrole č. j. 1789233/17/3312-60563-803022), výpovědi těchto osob a závěrů žalovaného vyjádřených v bodech [38] a [40] žalobou napadeného rozhodnutí, považuje soud nyní přezkoumávané rozhodnutí za správné a zákonné. V podrobnostech soud odkazuje na zmíněné pasáže napadeného rozhodnutí a zprávy o daňové kontrole, když dodává, že jmenovaní dodavatelé při své výpovědi popřeli, že by deklarované práce odvedli a žalobce žádný relevantní důkaz ve věci nepředložil; pokud navrhl, aby pan Ž. prokázal, že v době realizace zakázek dle faktur vedených v žalobcově účetnictví vozil „své lidi“ na místo jiných zakázek, hodnotí soud takový návrh jako takový, který by nevedl k průkazným závěrům, to již vzhledem k celkové nekonkrétnosti žalobcových tvrzení, který na výzvu správce daně nebyl schopen předložit relevantní podklady (blíže k této otázce s. 16 a 34 zprávy o daňové kontrole).
53. Obdobné pak soud konstatuje i k nákladům, které měl žalobce vynaložit za práce, které pro něj údajně vykonali pánové M. Č., J. H., R. D., L. K. (později L. P.), a I. Č., popř. jiné osoby zmíněné v bodech [41] až [45] napadeného rozhodnutí. I zde soud konstatuje, že se ztotožňuje se závěry uvedenými v citovaných bodech rozhodnutí žalovaného, popř. v části „A. 2. 2. *Kontrola nákladů*“ zprávy o daňové kontrole. Žádná z těchto osob práce pro žalobce, minimálně v deklarovaném rozsahu, nepotvrdila, popř. je tyto osoby popíraly. V některých případech pak nebylo možné žalobcova tvrzení ověřit z účetnictví daných osob. Pakliže např. I. Č. a L. K. dříve žalobci podepsali prohlášení, že práce pro žalobce provedli a dostali řádně zapláceno, domnívá se soud společně s daňovými orgány, že se nejedná o důkaz, který by věrohodně prokazoval provedení deklarovaných prací. Jak již bylo řečeno, výslovné výpovědi těchto osob byly jiné a pokud tyto žalobce označuje za nevěrohodné, pak soud konstatuje, že i v níže uvedených souvislostech považuje za stejně nevěrohodná i tvrzení žalobce, a to zejména v situaci, kdy žalobce není schopen předložit žádný relevantní důkaz k obdrženým plněním v řádech milionů korun. Vyjma třech osob přitom žalobce dne 15. 10. 2015 vypověděl, že nikdo další mu v roce 2012 práce nedodával.
54. V celkových souvislostech věci pak soud považuje za poněkud nekonzistentní žalobcovo tvrzení o tom, že plnění od jmenovaných dodavatelů přijal tak, jak deklaroval. Poněkud nesoudržné a vratké jsou žalobcovy argumenty, v jejichž rámci na jednu stranu zpochybňuje své kapacity a kompetence poskytovat plnění v hodnotě desítek milionů korun svým odběratelům, zároveň však v řádově obdobných výších sám měl plnění přijímat od shora uvedených osob; je otázkou, kam se takové práce a v takovém rozsahu „ztratily“. Lze také dodat, že jiné relevantní důkazní prostředky, které by prokazovaly přijetí deklarovaných plnění, žalobce nenabídl (viz také výslovné žalobcovo prohlášení, že takovými důkazy nedisponuje, jak je zachyceno např. na s. 59 a 61 zprávy o daňové kontrole). S ohledem na výše uvedené pak považuje soud v podstatě za irelevantní polemiku o tom, zda např. podpis pana Ž. na fakturách je „pravý“, čili nic.
55. Za důvodné nepovažuje soud ani námitky směřující proti způsobu (ne)projednání zprávy o daňové kontrole. Tato vada ze září roku 2017, kterou uznal i žalovaný, byla v rámci odvolacího řízení odstraněna, když zpráva o daňové kontrole byla s žalobcem řádně

projednána dne 13. 8. 2018. Jelikož v této části žaloby žalobce do jisté míry opakuje odvolací námitky, odkazuje soud na body [58] až [60] napadeného rozhodnutí, s nimiž se v podstatě ztotožňuje. Uvedené se pak týká i problematiky náležitostí zprávy o daňové kontrole.

56. Soud se však nemůže bez dalšího ztotožnit se závěry, které žalovaný formuloval ohledně plnění poskytnutých žalobcem pro jeho odběratele Vavříčka stavby a HEIN servis.
57. Velká část žaloby se týká žalobcova tvrzení, že neměl kapacity ani schopnosti k tomu, aby byl s to realizovat plnění pro společnosti Vavříčka stavby a HEIN servis v milionových hodnotách za jednotlivé roky, či žalobcovými slovy, že nebyl s to provádět „pro odběratele v roce 2011 zakázky ve výši 18.525.290,-- Kč, za rok 2012 ve výši 13.958.936,-- Kč a správce daně [...] se čistě formalisticky ztotožnil s tím, že tomu tak bylo, a to jen proto, že pan P. H. a R. V. dodali důkazy, které sice souhlasí s fiktivními fakturami, avšak v žádném případě nesouhlasí s možnostmi daňového subjektu, aby tyto práce mohl realizovat“.
58. Soud si uvědomuje sníženou žalobcovu věrohodnost, která nastala v důsledku jeho radikální změny postojů ve vztahu k tvrzeným daňovým povinnostem; zpochybňovat počal jím poskytnutá plnění až od 15. 10. 2015 (viz výše), když tento jeho postup skutečně mohl být vynucen tím, že byla zásadně zpochybněna plnění, která měl přijmout od svých dodavatelů, tedy náklady dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. O jistém prvku účelovosti v žalobcově postupu bylo přinejmenším možné uvažovat. Na druhou stranu nebylo ani nemyslitelné, že pod tlakem okolností žalobce skutečně začal vypovídat, minimálně zčásti, pravdu, přičemž jím prezentovanou verzi celého příběhu (slíbení odměny za vystavování faktur) nelze, v kontextu věci a žalobcových osobních charakteristik, bez bližší úvahy a prověřování označit za apriorně nemožnou. Nakonec správce daně ani takto (tedy že by jen formálně označil žalobcovo stanovisko za nevěrohodné) čistě formálně nepostupoval a zcela správně k věci prováděl různé důkazy, které posléze i hodnotil.
59. V návaznosti na výše uvedené soud zmiňuje výpovědi svědků, pánů V. a H., ze dne 18. 7. 2016. Tito svědci vypověděli, že plnění od žalobce obdrželi v souladu s vystavenými fakturami (viz bod [62] napadeného rozhodnutí). Správce daně se věnoval také tomu, že žalobce zajišťoval v roce 2011 (popř. i v roce 2012) na ubytovnách v Plzni a Chebu ubytování pro pracovníky na stavbách (viz žalobcovy daňové doklady a také podklady od „ubytovatelů“ RAMIREAL a M. L., resp. výslech pana L. – podrobně např. s. 31 až 33 zprávy o daňové kontrole). Nelze opomenout ani již zmiňovaných 95 zjišťovacích protokolů ohledně fakturovaných prací v roce 2011 a 91 protokolů v roce 2012, předložených společnostmi HEIN servis, popř. celoroční objednávka prací na rok 2011 od společnosti Vavříčka stavby, či závazné rozpočty a soupis prací objednaných objednatelem SEG od Vavříčka stavby (blíže viz s. 2 až 8 a s. 21 až 29 zprávy o daňové kontrole).
60. Soud zde poznamenává, že samotné rozhodnutí žalovaného je z hlediska zde zvažované otázky poněkud kusé, nicméně částečně to lze přičíst žalobci. Soud totiž souhlasí, že dané námitky žalobce explicitně ve svém odvolání (odvoláních) neformuloval. Tam totiž na s. 4 až 5 pouze rozporoval některé podklady poskytnuté společnostmi Vavříčka stavby a HEIN servis a navrhoval svědky za účelem prokázání toho, ve kterých lokalitách měly práce probíhat. Zpochybnění prací pro společnosti Vavříčka stavby a HEIN servis tedy soud hodnotí opravdu jako spíše implicitní (nicméně v určité formě se v odvolání vyskytující); na druhou stranu žalobce danou pozici v daňovém řízení zastával již od 15.

10. 2015 a výslovně pak práce pro jmenované společnosti zpochybnil v rámci projednání zprávy o daňové kontrole dne 13. 8. 2018 (protokol č. j. 1663170/18/3312-60563-803022). Proto tedy lze říci, že daná otázka měla i v odvolacím řízení a v napadeném rozhodnutí své místo a má ho tedy i nyní v řízení před soudem.

61. Ze všech důkazů uvedených v odstavci 58. tohoto rozsudku plyne, že žalobce jemu připisovaná plnění poskytl, resp. na jejich základě byla přinejmenším zpochybněna ta tvrzení, dle nichž měl práce zajišťovat jen v Praze a Plzni. Nelze však pustit ze zřetele, že svědkové V. a H. byli na obsahu své výpovědi zainteresováni. Písemné podklady, které tito poskytl správci daně (resp. které správci daně poskytly společnosti Vavříčka stavby a HEIN servis, jejichž byli jmenovaní svědci jednatelem), pak jsou podklady čistě formálními. Z vlastní činnosti je soudu známo, že za čistě formální, které je třeba „potvrdit“ dalšími důkazními prostředky, běžně orgány finanční správy označují právě obdobné podklady (různé objednávky, předávací protokoly apod.; např. právě „celoroční objednávka“ ze dne 6. 1. 2011, již společnost Vavříčka stavby objednávala u žalobce „výkopové, zemní, stavební a pomocné práce během roku na stavbách“, je obsahově navýsost kusá a obdobné lze konstatovat i v případě opakovaně zmiňovaných zjišťovacích protokolů dodaných společností HEIN servis; dále soud zmiňuje, že panem V. předané „závazné rozpočty realizace stavby“ – příloha k č. j. 1540752/16/3312-60561-803022, položce č. 71 spisu správce daně – se týkají objednatele SEG a dodavatele RAMIREAL, nikoli Vavříčka stavby).
62. Soud má také za to, že žalobce v některých případech skutečně poukazoval na svou důkazní nouzi a ne vždy navrhl všechny důkazy, které se teoreticky mohly pro potvrzení jeho verze případu nabízet (kupř. výslech účetní, na jejíž roli žalobce poukazoval, stavebního dozoru na stavbách, které měl žalobce zajišťovat svými plněními, výslechy svých pracovníků, kteří mohli uvést, kde konkrétně pro žalobce pracovali atd.). Ovšem za situace, kdy i z laického hlediska vzbuzuje výrazné podezření množství zakázek a jejich deklarovaný objem, které měl pro své odběratele žalobce uskutečnit, a to s přihlédnutím k jím tvrzeným osobním charakteristikám (např. základní vzdělání, nemajetnost, dosavadní pracovní zkušenosti apod.), si prověření případu vyžadovalo podrobnější dokazování, a to za účelem zajištění cíle správy daní dle § 1 odst. 2 daňového řádu.
63. Dle názoru soudu je nutno v kontextu věci, při hodnocení otázky důkazního břemene a dalších souvisejících jevů, vzít v potaz i logiku celého případu a věrohodnost jednotlivých dodaných podkladů. V tomto směru si věc žádala podrobnější úvahu správce daně (či žalovaného), zda bylo skutečně v žalobcových možnostech předmětná plnění poskytnout (popř. kolik osob by na takových stavbách muselo pracovat); je otázkou, zda může obstát rozhodnutí, které se sice může jevit z formálního zákonného pohledu jako správné, nicméně u něj podezření vzbuzuje to, zda je možné, aby skutkový stav, z něhož dané rozhodnutí vychází, byl vůbec reálný a výsledek řízení „spravedlivý“ (srov. bod 64. tohoto rozsudku).
64. K tomu soud dodává také to, že otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení se zabýval již výše. Přitom daňové řízení v tomto směru není zcela ovládáno ani zásadou projednací, ani zásadou vyšetřovací. Správce daně se zde nachází v situaci určitého napětí mezi primární důkazní povinností daňového subjektu a vlastní povinností dle již zmiňovaných ustanovení § 92 odst. 2 a § 1 odst. 2 daňového řádu.

65. Danou problematikou se pochopitelně již mnohokrát zabývala i odborná literatura. Lze tak odkázat např. na závěry, že „[s]právce daně je povinen soustavně zjišťovat předpoklady pro vznik nebo trvání povinností osob zúčastněných na správě daní a činit nezbytné úkony, aby tyto povinnosti byly splněny (srov. § 9 odst. 2). Tato základní zásada správy daní (zásada oficiality) je promítnuta v komentovaném ustanovení jako povinnost a odpovědnost nejen za spravedlivý průběh řízení, ale i za jeho spravedlivý výsledek, a to bez vázanosti na návrhovou aktivitu daňových subjektů. Nejde však o čistou podobu vyhledávací zásady ani o zásadu projednací, nýbrž jejich vzájemný poměr vyplývající ze samotného předmětu a účelu zákona. [...] Zákon sám považuje za základ pro správné zjištění a stanovení daně řádné daňové tvrzení, případně dodatečné daňové tvrzení podané daňovým subjektem [...]. Toto základní vymezení určuje rozsah povinností daňového subjektu a správce daně a jejich vzájemný poměr. Rozdělení důkazního břemene daňového subjektu a důkazní povinnosti správce daně vyplývá z jeho postavení při správě daní; správce nemůže rezignovat na své povinnosti ani při důkazní pasivitě daňového subjektu či jím záměrně uváděných nesprávných údajů. Povinnost správce daně dbát o co nejúplnější zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně tak na jedné straně přikazuje správci daně, aby v rámci zjišťování daňově významných skutečností postupoval co nejdůsledněji, na straně druhé limitem pro toto pravidlo je důkazní povinnost daňového subjektu spočívající v povinnosti prokázat všechny skutečnosti, k jejichž tvrzení je povinen. Neznamená to tedy, že správce daně má povinnost zjistit skutečný skutkový stav, ale měl by vyvinout maximální úsilí, aby se tomuto stavu přiblížil. Správce daně není vázán dispozicí daňového subjektu a jím činěných návrhů na provedení důkazních prostředků. Pokud však jsou takovéto návrhy předloženy, musí se jimi zabývat. Vedle toho však může provádět i dokazování iniciované vlastní úvahou. Při správě daní se neuplatňuje zásada vyhledávací tak jako zejména v trestním právu, což odpovídá faktu, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární iniciativa tudíž přísluší tomuto daňovému subjektu, který v procesu dokazování vedeném správcem daně musí své břemeno unést, jinak se vystavuje možnému kontumačnímu stanovení daně podle pomůcek (srov. § 98).“ (viz Baxa, J. [§ 92 Dokazování] In: Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2011; dostupné v systému ASPI pod ASPI ID: KO280_2009CZ).
66. Obdobné závěry obsahují i jiné doktrinální prameny: „Cílem správy daní je daň správně zjistit, stanovit a vybrat. Od cíle správy daní se odvíjí i pravidlo, které přikazuje správci daně zohlednit také důkazy, které nebyly navrženy daňovým subjektem (odst. 2). Je sice primární povinností daňového subjektu prokázat svá tvrzení, avšak to nebrání správci daně vyhledávat a zohledňovat důkazy bez ohledu na návrhy daňových subjektů, a to jak ve prospěch, tak v neprospěch. Neznamená to však, že by správa daní byla ovládána zásadou vyšetřovací, která přenáší odpovědnost za zjištění skutkového stavu na orgán veřejné moci. Bude to vždy daňový subjekt, který bude primárně odpovědný za nesení důkazního břemene (s výjimkami danými v odst. 5), a tím pádem ponese odpovědnost za neúplně zjištěný skutkový stav.“ (viz [§ 92 Dokazování] In: Rozeňal, T. Daňový řád. Praktický komentář. ASPI ID: KO280_p12009CZ).
67. V tomto smyslu se soud nedomnívá, že by správce daně i žalovaný rezignovali na provedení řádného dokazování. V podstatě v každém případě, ve kterém správce daně nepostupuje důsledně dle zásady vyhledávací (vyšetřovací), lze vést polemiku o tom, zda správce daně vyvinul zmíněné „maximální úsilí“ ke zjištění skutečného skutkového stavu. S ohledem na skutkové okolnosti každého individuálního případu bude pak třeba při posuzování věci zvažovat míru, v jaké se správce daně pohyboval mezi zmíněnými zásadami (projednací a vyhledávací). Správce daně tak nemůže ani nechat veškerou

odpovědnost za zjištění skutkového stavu na daňovém subjektu, ani za něj vyhledávat všechny informace a provádět z vlastní iniciativy všechny důkazy, které by mohly být ve prospěch daňového subjektu.

68. V souladu s principy, které vyplývají z výše citované odborné literatury, která zase reflektuje příslušnou judikaturu, tak lze jistou primární odpovědnost za nesení důkazního břemene shledat u daňového subjektu. V daném případě to znamená, že žalobce mohl navrhnout jednotlivé důkazy a také tak činit. Ani správce daně však nezůstal ve vztahu ke zjišťování skutkového stavu zcela pasivní. Vzhledem k opakovaně zmiňovanému kontextu věci se však soud domnívá, že určitý „příkaz k optimalizaci“, vyplývající z rozebíraného ustanovení § 92 daňového řádu, si ve spojení s § 1 odst. 2 daňového řádu vyžadoval vyšší míru dokazování ze strany samotného správce daně. Lze připomenout, že jedním z cílů správy daní je nejen správné zjištění a stanovení daní, ale i „zabezpečení jejich úhrady“ – pokud by přitom daň byla vyměřena žalobci, který by eventuálně nebyl schopen daň uhradit, zatímco jinému subjektu, u něhož by bylo možné také uvažovat o vzniku daňové povinnosti v určité výši, daň vyměřena nebyla, nebyl by dle názoru soudu zajištěn ani právě tento dílčí cíl správy daní (viz žalobcova úvaha, že vystavování fiktivních faktur bylo prostředkem nepovolené daňové optimalizace jiného subjektu).
69. Právě v těchto souvislostech se tak soud domnívá, že výslech navržených svědků B. T. a F. P. nebyl bez dalšího nadbytečný. Pan T. se mohl vyjádřit k celkové činnosti žalobce a v jakých lokalitách pro společnost Elektromontáže Touš odváděl zakázky (např. zda bylo reálné, aby osoby ubytované v Plzni či zejména Chebu odváděly práce právě pro tohoto odběratele – viz také žalobcova replika ze dne 1. 8. 2019); pan P. zase měl vystupovat za společnost SEG, a tudíž bylo myslitelné (s ohledem na dodavatelský řetězec žalobce -> Vavříčka stavby (RAMIREAL) -> SEG), že by tato osoba mohla vypovědět k tomu, jak byly dodávky a subdodávky pro společnost SEG reálně zajišťovány. Ve spojení s dalšími možnými důkazními prostředky (srov. bod 61. tohoto rozsudku) se tak bylo možné více přiblížit k poznání skutkového stavu a jistějšímu stanovení daně ve smyslu cíle správy daní (§ 1 odst. 2 daňového řádu), a tedy i k větší jistotě o spravedlivém stanovení a vyměření daně. Pro úplnost soud poznamenává, že kontakty na tyto osoby žalobce správci daně uvedl (u pana P. jek v rámci řízení upřesnil v odvolání; v případě pana T. žalobce uvedl toliko jeho telefonní číslo, ale vzhledem k tomu, že další údaje bylo možné zjistit např. z obchodního rejstříku, lze i takový údaj považovat za dostatečný). Pokud jde ovšem o písmoznalecký posudek týkající se pravosti žalobcových podpisů na tzv. zjišťovacích protokolech, tak ačkoli soud nevyklučuje, že takový důkaz mohly obstarat a provést i daňové orgány, nevidí soud zásadní důvody proto, proč by tento důkaz nemohl předložit i sám žalobce, pokud je to v jeho vlastním zájmu.
70. Soud tak uzavírá, že dle jeho názoru nebyly ve věci provedeny všechny potřebné důkazy a nedomnívá se, že by skutkový stav byl zjištěn tak, jak to vyplývá z principů dle § 1 odst. 2 a § 92 daňového řádu. Proto rozhodnutí žalovaného ruší a věc mu vrací k dalšímu řízení. Zároveň nebyly splněny podmínky pro vyhovění žalobcově návrhu spočívajícímu ve zrušení též rozhodnutí správce daně (blíže viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publikované pod č. 865/2009 Sb. NSS, a na něj navazující usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, publikované pod č. 1997/2010 Sb. NSS).
71. Na druhou stranu však Krajský soud v Brně konstatuje, že rozhodnutí správce daně a žalovaného bylo do značné míry pochopitelné, a to vzhledem k žalobcovým původním

(údajně) nepravdivým tvrzením a (údajně) fiktivním fakturám, vzhledem k postupu žalobce, který mohl jevit prvky účelovosti (viz výše) a určité žalobcově důkazní nouzi [soud zde tak poznamenává, že žalobce popíral např. dodávky pro své shora specifikované odběratele mimo Prahu a Plzeň, na druhou stranu však měl od společnosti EU-EXPRES obdržet práce i ve zcela jiných lokalitách – i tím je třeba se při hodnocení žalobcovy daňové povinnosti zabývat (viz s. 10 zprávy o daňové kontrole)]. Nelze se tak výrazně podívat tomu, že z pohledu daňových orgánů byla žalobcova věrohodnost ve psí; sám žalobce ostatně přiznává, že si danou situaci přivodil svou „naivitou“. Ani tato skutečnost však neznamená, že by ve shora uvedeném smyslu mělo ve finále napadené rozhodnutí obstát.

V. Závěr a náklady řízení

72. Krajský soud v Brně z výše uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného pro vady řízení zrušil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.) a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.); v dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
73. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 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.
74. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna advokáta žalobce a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba a další písemné vyjádření ve věci samé) a tři režijní paušály, a to ve výši $3 \times 3\,100\text{ Kč}$ a $3 \times 300\text{ Kč}$ [§ 7 bod 5., § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem $10\,200\text{ Kč}$. Protože advokát žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku $2\,142\text{ Kč}$, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši $3\,000\text{ Kč}$ a za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši $1\,000\text{ Kč}$. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši $16\,342\text{ Kč}$. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 27. listopadu 2020

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu