



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **J. M.**, zastoupeného Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem Liberec 3, 1. máje 97/25, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 5. 9. 2017, č. j. 59 Af 12/2017 – 25,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Liberecký kraj, územní pracoviště ve Frýdlantě (dále jen „správce daně“) vydal dne 22. 6. 2015 dodatečný platební výměr č. j. 931430/15/2603-51524-501732 na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2012, kterým žalobci doměřil daň ve výši 160.365 Kč a stanovil penále z doměřené daně ve výši 32.073 Kč. Na základě odvolání žalobce správce daně postupně hodnotu doměřené daně a penále snížil svými rozhodnutími o odvolání ze dne 14. 1. 2016, č. j. 1346029/15/2603-51524-501732, a ze dne 4. 5. 2016, č. j. 786679/16/2603-51524-501732, na částku daně 151.530 Kč a penále 30.306 Kč. Odvolání žalobce proti poslední uvedenému rozhodnutí následně zamítl žalovaný svým rozhodnutím ze dne 7. 12. 2016, č. j. 54275/16/5200-10421-709063 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým současně předmětné rozhodnutí potvrdil. Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem –

pobočka v Liberci (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 5. 9. 2017, č. j. 59 Af 12/2017 – 25 (dále jen „napadený rozsudek“), zamítl.

[2] Podstatu žaloby představoval nesouhlas žalobce s neuznáním výdajů vztahujících se k dodavatelům Z. B., L. Š., J. H., P. M., R. P. a R. K.. Především u posledních tří měl správce daně nesprávně vyhodnotit provedené důkazy, přičemž žalobcem předložené dokumenty nijak nevyvrátil ani nezpochybnil. Žalobce namítl, že důvodem neuznání výdajů nemůže být nekontaktnost dodavatelů (P.), respektive nemožnost kontaktu s nimi (K.), ani to, že dodavatelé neplní své povinnosti vůči správci daně. V případě dodavatele M. měly být svědeckou výpovědí prokázány náklady dokonce ve výši 60.000 Kč (fakturace 3x po 20.000 Kč), proto vyloučení uplatněných 16.300 Kč nemělo opodstatnění. Žalobce podotkl, že rovněž u dodavatele K. svědecká výpověď M. V. potvrdila, že jmenovaný pro žalobce pracoval v roce 2012 pravidelně, a to i o víkendech, s odměnou v rozsahu 1200-1500 Kč za den. U svědkyně K. žalobce zdůraznil, že nemohla mít přehled o tom, kolik si její syn přesně vydělal, avšak je třeba zohlednit její tvrzení, že dostával standardní odměnu 1200 Kč/den a v roce 2012 pracoval výhradně pro žalobce, navíc i o víkendech. Výše jeho odměny proto musela být podstatně vyšší, než 219.000 Kč, které uznal správce daně. Dle kalkulace žalobce musela dosáhnout 369.600 Kč.

[3] Krajský soud nejprve v kontextu obsahu spisového materiálu zrekapituloval průběh daňového řízení včetně závěrů, které orgány finanční správy učinily ve vztahu k jednotlivým důkazním prostředkům, kterými žalobce prokazoval daňovou účinnost výdajů spadajících pod výdajový pokladní doklad č. V/162 – soupiska faktur ke dni 31. 12. 2012 (dále jen „doklad č. V/162“), který správci daně nepředložil. Za podstatu sporu krajský soud v návaznosti označil otázku daňové účinnosti výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“), a to konkrétně v souvislosti s fakturami od výše jmenovaných dodavatelů. V souvislosti s citovaným ustanovením krajský soud konstatoval, že důkazní břemeno ohledně prokázání splnění zákonných podmínek nese dle § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zásadně daňový subjekt. S odkazem na četnou judikaturu zdejšího soudu doplnil, že daňový subjekt musí nejen prokázat, že skutečně došlo k obchodnímu případu, v jehož rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také že se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, v tvrzeném rozsahu a za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech.

[4] Krajský soud dále připomněl, že účetnictví nebo jiné povinné evidence a doklady mohou být dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 ZDP. V této souvislosti krajský soud rozebral podmínky, za kterých správce daně unese důkazní břemeno ohledně pochybností o předložených formálně bezvadných účetních dokladech, co je a co již není povinen prokazovat, stejně jako i možnosti daňového subjektu v situaci, kdy na něj takto opětovně přejde důkazní břemeno.

[5] Na základě uvedeného krajský soud k otázce prokázání spolupráce žalobce s dodavateli P., M. a K., zdůraznil, že správce daně je povinen prokázat důvodné pochybnosti o předložených dokladech, nikoli jejich rozpor se skutečností. Dodal, že

pokračování

žalobce k výdajům uplatněným na základě dokladu č. V/162 (v celkové výši 1.242.086 Kč), který v průběhu daňové kontroly nedoložil, čímž založil pochybnosti na straně správce daně, následně dodal řadu listinných důkazů (přijaté faktury, výdajové doklady a smlouvy o dílo), avšak v hodnotě vyšší (celkem 1.376.899 Kč). Dle krajského soudu proto nebylo možné konstatovat, že by předložené doklady bez jakýchkoli pochybností prokazovaly, že žalobce skutečně vynaložil výdaje ve výši, v jaké je zahrnul do peněžního deníku.

[6] Krajský soud připomněl, že v řadě případů byly pochybnosti správce daně rozptýleny, avšak nikoli v případě výdajů ve výši 20.000 Kč uplatněných žalobcem na základě smlouvy o dílo uzavřené s R. P. Zde správci daně vznikly pochybnosti i v důsledku toho, že osobní údaje dodavatele na smlouvě o dílo neodpovídaly údajům v evidenci obyvatel. Správce daně tedy nemohl identitu dodavatele ověřit. Krajský soud zdůraznil, že nekontaktnost dodavatele nebyla počátečním a jediným důvodem vyloučení výdajů, avšak vedla k tomu, že jej správce daně nemohl vyslechnout. Nepředložil-li potom žalobce další důkazy, kterými by prokázal, že pomocné a výškové práce pro něj skutečně R. P. provedl, v rozsahu dle předkládané smlouvy o dílo, a že mu za ně žalobce uhradil odměnu právě ve výši 20.000 Kč, neunesl svoje důkazní břemeno.

[7] Pochybení neshledal krajský soud ani v případě vyloučení výdajů ve výši 16.300 Kč za pomocné práce podle smlouvy o dílo uzavřené s P. M.. Žalovanému přisvědčil, že dodavatel při výpovědi sice spolupráci s žalobcem v letech 2012 a 2013 potvrdil, avšak současně popřel, že by pomocné práce prováděl na základě uzavřené smlouvy o dílo. Výslovně uvedl, že smlouvu nepodepsal a odměnu na jejím základě ve výši 16.300 Kč neobdržel. Dále krajský soud zdůraznil, že vypověděl-li svědek, že pro žalobce vystavil 3 faktury po cca 20.000 Kč, tak nevěděl přesně, za jaké zdaňovací období tyto vystavil. Žalobci proto nepřisvědčil, že by svědecká výpověď beze zbytku pokrývala jím uplatněný výdaj 16.300 Kč, přičemž nebyla-li v daňové evidenci žalobce zmiňovaná fakturace zahrnuta, a žalobce netvrdil, že by dodavateli uhradil 3x po 20.000 Kč, nemůže se s úspěchem domáhat ani zohlednění částky 60.000 Kč.

[8] Rovněž v případě dodavatele K. krajský soud zhodnotil, že žalobce předloženými důkazními prostředky neprokázal, že dodavatel provedl práce v deklarovaném rozsahu a za žalobcem vyplacenou odpovídající úhradu. Správce daně dle krajského soudu důvodně zpochybnil věrohodnost účetních dokladů, přičemž zohlednil i daňové přiznání dodavatele za rok 2012. Jako daňové účinné výdaje uznal správce daně částku 219.000 Kč, jejíž výši nezpochybnily ani následné výpovědi P. B., M. V., V. P., Z. V. a H. K., jejichž vyhodnocení krajský soud plně aproboval. K výpovědi M. V. doplnil, že svědek sice potvrdil, že K. pro žalobce v roce 2012 pravidelně pracoval, přičemž se vyjádřil i k částce, kterou mohl za den práce obdržet, avšak z výpovědi nevyplývalo, kolik dnů skutečně K. pro žalobce odpracoval a kolik dní za tu kterou denní sazbu. Krajský soud měl proto za to, že nebylo prokázáno, že dodavatel odvedl i práce v žalobcem uplatněném rozsahu dalších 212.480 Kč nad rámec příjmů, které byly K. zahrnuty do jeho daňového přiznání.

[9] Uvedenému závěru podle krajského soudu koresponduje výpověď H. K., která znala výši denní sazby za práci u žalobce, což dle mínění krajského soudu dokládá, že svědkyně měla o pracovních aktivitách svého syna dobrý přehled, a není proto důvod pochybovat o jejím vyjádření, že za rok 2012 si K. u žalobce vydělal pouze 200.000 –

240.000 Kč. K žalobcem kalkulované částce 369.600 Kč potom krajský soud poznamenal, že s ní žalobce přišel až v žalobě, a založil ji pouze na svém odhadu počtu dní, které pro něj dodavatel K. mohl odpracovat, přičemž ještě v odvolání trval na tom, že z výpovědi M. V. lze dovodit oprávněnost celé částky 431.480 Kč. Podle krajského soudu z této svědecké výpovědi, ani jiného provedeného důkazu nevyplývá, že by K. pro žalobce odpracoval více dnů, a kolik přesně, a že mu žalobce za odvedenou práci uhradil částku přesahující uznaných 219.000 Kč, a v jaké přesné výši. Neprokázal-li přitom žalobce vynaložení výdajů v hotovosti právě v určité výši, ani svá původní tvrzení nekorigoval, nemohl správce daně dle mínění krajského soudu dané výdaje na základě vystavených faktur uznat za daňově účinné.

[10] Závěrem krajský soud uvedl, že jakkoliv žalobce nesouhlasil též s neuznáním výdajů souvisejících s fakturami přijatými od dalších dodavatelů (B., Š. a H.), konkrétní námitky ohledně těchto výdajů neuplatnil. Krajský soud proto v tomto bodě pouze odkázal na své závěry ohledně přenosu důkazního břemene, a skutečnost, že ani žalobcem předložené formální důkazy samy o sobě neprokázaly, že došlo k uskutečnění plnění v rozsahu, v jakém žalobce výdaje evidoval ve své daňové evidenci. Ohledně konkrétního hodnocení svědeckých výpovědí dodavatelů B., Š. a H. potom odkázal na závěry žalovaného, s nimiž se plně ztotožnil, a vůči nimž žalobce žádné konkrétní výhrady nevznsl.

[11] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku kasační stížnost z důvodů obsažených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). V ní namítl, že krajský soud nesprávně posoudil daňovou uznatelnost nákladů, které byly předmětem kontroly správce daně, konkrétně výdajů dle smluv o dílo uzavřených s R. P. (20.000 Kč), P. M. (16.300 Kč) a R. K. (431.480 Kč). Připomněl, že správce daně v rozhodnutí č. j. 786679/16/2603-51524-501732 zhodnotil, že stěžovatel dostatečně neprokázal daňovou účinnost mimo jiné výdajů souvisejících s přijatými fakturami od jmenovaných dodavatelů. K tomuto výsledku nicméně správce daně dospěl na základě nesprávného vyhodnocení důkazních prostředků – předložených dokladů (především přijatých faktur, pokladních dokladů a smluv) a výslechů svědků. Přestože listinné důkazy prokázaly spolupráci stěžovatele a jednotlivých dodavatelů, jež byla předmětem kontrolovaných faktur, správce daně nesprávně zhodnotil že „*spolupráce nebyla žádným způsobem prokázána*“. Stejně postupoval i krajský soud, když konstatoval, že stěžovatel u těchto dodavatelů neunesl důkazní břemeno. Předmětný závěr však byl dle stěžovatele učiněn „*bez dostatečného prověření a bez správného posouzení příslušného správního spisu a skutečností, na které stěžovatel poukazoval v podané žalobě*“.

[12] Stěžovatel dále vyjádřil přesvědčení, že důkazní břemeno ohledně rozporovaných výdajů unesl, přičemž popíral-li správce daně doklady prokázanou obchodní spoluprací, byl on povinen ohledně svého opačného stanoviska unést důkazní břemeno. Stěžovatel v tomto bodě odkázal (bez upřesnění) na judikaturu, podle které je předložení účetnictví primárním způsobem, kterým daňový subjekt plní svou důkazní povinnost ve vztahu ke skutečnostem uvedeným v daňovém přiznání. Dodal, že správce daně nenaplnil předpoklady pro přesun důkazního břemene zpět na stěžovatele, když např. u dodavatele P. neuvedl žádnou skutečnost, která by související účetní doklady a smlouvu zpochybnila, s výjimkou nesouladu (v době daňové kontroly) údaje o trvalém bydlišti dodavatele mezi evidencí obyvatel a osobními údaji ve smlouvě o dílo. Pozdější změna bydliště je však dle

pokračování

stěžovatele běžnou záležitostí, kterou nelze akceptovat jako relevantní důvod pro pochybnosti o správnosti a úplnosti předloženého účetnictví, když tyto musí souviset s vlastním plněním dle uzavřené smlouvy, respektive předloženého účetního dokladu. K tvrzení krajského soudu, že nekontaktnost dodavatele nebyla počátečním a jediným důvodem pro vyloučení výdajů z daňově účinných, stěžovatel namítl, že soud neuvedl, jaké jiné důvody měly být těmi rozhodujícími pro přenos důkazního břemene zpět na stěžovatele.

[13] Rovněž v případě dodavatelů M. a K. má stěžovatel za to, že správce daně své pochybnosti neprokázal, respektive nepředložil důkazní prostředky, z nichž by vyplývala daň v doměřené výši. Zdůraznil, že důvodem neuznání nákladových položek nemůže být skutečnost, že se dodavatel nejevil v době kontroly kontaktním (P.), respektive že kontakt s ním již nebyl možný z důvodu úmrtí (K.). Shodně nemůže být důvodem pro doměření daně ani případné zjištění správce daně, že dodavatel neplní své daňové povinnosti, neboť jde o skutečnost ležící zcela mimo sféru odpovědnosti stěžovatele. Pokud by tedy vyšly najevo na straně dodavatelů jakékoli nesrovnalosti nebo pochybení, tj. že si tito své daňové povinnosti splnili v rozporu s vystavenou a uhrazenou fakturací pouze částečně, jako tomu bylo v případě K., nelze za to stěžovatele postihovat.

[14] Stěžovatel dále uvedl, že taktéž v případě dodavatele M. byly náklady ve výši 16.300 Kč vyloučeny v rozporu s provedeným dokazováním. Z výpovědi jmenovaného dodavatele totiž vyplynulo, že v roce 2012 se stěžovatelem spolupracoval, a že mu za provedené práce fakturoval 3x po 20.000 Kč. Vyloučení částky 16.300 Kč proto nemá opodstatnění a správce daně svým postupem porušil zásadu, dle které je povinen přihlídnout ke všemu, co vyjde při kontrole najevo. Správce daně tedy měl uznat alespoň uplatněný výdaj 16.300 Kč, který svědectví plně pokrývá, avšak dle názoru stěžovatele měl zajít ještě dál a zohlednit výdaj v celé svědecky prokázané výši 60.000 Kč. Konstatoval-li krajský soud, že výdaj nebylo možné uznat, neboť jej stěžovatel neměl ve své daňové evidenci, jde o nepřijatelně jednostranný závěr, neboť *„nelze akceptovat postup finančního orgánu, který zohlední odlišnosti ve výpovědi svědka a daňového subjektu toliko v neprospěch daňového subjektu“* (viz případ dodavatele B.), *„zatímco svědectví, z něhož vyplývá daňová výhoda pro daňový subjekt [viz svědectví dodavatele M.] odmítá přičíst v jeho prospěch“*. Takový postup správce daně je nevyvážený a nespravedlivý, neboť by měl naopak usilovat o správné stanovení daně. Správce daně, stejně jako krajský soud, který jeho argumentaci přijal, tedy postupovali v rozporu s uvedenou zásadou.

[15] Posledním okruhem kasačních námitek stěžovatel rozporuje závěry vztahující se k fakturaci dodavatele K., když s ohledem na provedené dokazování neměl být naplněn cíl správy daní, tj. stanovení daně ve správné výši. Svědek V. totiž potvrdil, že K. pro stěžovatele v roce 2012 pracoval, a to pravidelně v pracovní dny a rovněž o víkendu, za odměnu v rozsahu 1200-1500 Kč. K výpovědi H. K. stěžovatel poznamenal, že nemohla přesně vědět, kolik si její syn u stěžovatele vydělal, a její výpověď je proto v daném bodě nedůvěryhodná. Zvláště, nepředložila-li *„evidenci“*, na kterou odkazovala, a jež slíbila správci daně předložit. Správce daně ji po ní potom v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu následně nepožadoval. Současně je nicméně dle stěžovatele nutné z výpovědi K. zohlednit tvrzení vypovídající o skutečném rozsahu práce jejího syna pro stěžovatele (v roce 2012 pracoval výhradně pro stěžovatele, pravidelně, navíc i o víkendu) a jeho odměně

(standardně 1200 Kč/den, v počátcích spolupráce, tj. před rokem 2012, 1000 Kč/den). Při zohlednění příslušných pasáží svědeckých výpovědí považuje stěžovatel za zřejmé, že odměna dodavatele K. výrazně převyšovala správcem daně uznanou částku 219.000 Kč. Při souhrnu 252 pracovních dnů a poloviny dnů víkendových, ačkoliv podle mínění stěžovatele pracoval K. z důvodu zvýšené odměny o víkendu častěji, tj. 56 dnů, vynásobených minimální sazbou 1200 Kč, vychází odměna K. na 369.600 Kč. Jde o částku výrazně odlišnou, než jakou akceptoval správce daně, který tedy vůči stěžovateli postupoval výrazně restriktivně, bez řádného zohlednění skutečností vyplývajících ze svědeckých výpovědí. Dodavatel K. byl nadto často odměňován sazbou 1500 Kč/den, jak měl potvrdit svědek V., a to za práci o víkendu a o pracovních dnech, u nichž se práce protahovala do večerních hodin. Minimálně částku 369.600 Kč však považuje stěžovatel za svědecky potvrzenou. Správce daně, žalovaný ani krajský soud nicméně zmíněné skutečnosti řádně nezohlednili a dospěli tak k výsledku, jenž je v rozporu s provedenými důkazy. Závěr krajského soudu, že ani výpověď svědka V. neobsahovala údaj o denní sazbě za práci dodavatele K., označil stěžovatel za rozporný s protokolem o ústním jednání ze dne 30. 9. 2015, dle něhož svědek uvedl, že (K.) „*bral tak 1200 Kč až 1500 Kč za den*“, což odpovídá stěžovatelově kalkulaci.

[16] S ohledem na uvedené považuje stěžovatel postup správce daně, potvrzený žalovaným i krajským soudem, za odporující právním předpisům, přičemž předmětné skutečnosti, které byly podstatou žalobních námitek, posoudil krajský soud neúplně a nesprávně. Stěžovatel proto navrhl napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[17] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti nejprve zrekapituloval průběh daňového řízení a uplatněné kasační námitky, u nichž poukázal, že představují téměř doslovný přepis žaloby. Stěžovatel pouze u některých převzatých žalobních bodů připojil stručný nesouhlas se závěrem přijatým v dané otázce krajským soudem. Z tohoto důvodu žalovaný převážně odkázal na napadený rozsudek, své vyjádření k žalobě a napadené rozhodnutí.

[18] Ve vztahu k samotným námitkám žalovaný uvedl, že nesouhlas stěžovatele pramení z velké části z nesprávného uchopení problematiky dokazování a přenosu důkazního břemene, kterou však v napadeném rozhodnutí řádně popsal a správně aplikoval. K poznatkům krajského soudu o nesouladu údajů o trvalém bydlišti dodavatele P. a jeho nekontaktnosti žalovaný poznamenal, že tyto krajský soud uvedl v návaznosti na to, že správce daně nemohl ověřit identitu jmenovaného dodavatele a tedy jej ani vyslechnout. Předmětný nesoulad tedy nebyl dle žalovaného vyhodnocen bez dalšího jako jediná skutečnost, na základě které by správce daně zpochybnil výdajové doklady vystavené dodavatelem P. V případě nákladů vztahujících se k dodavateli M. potom žalovaný v plném rozsahu odkázal na své vyjádření k žalobě.

[19] Žalovaný dále poznamenal, že vyvozuje-li stěžovatel nevyváženost a jednostrannost názoru krajského soudu z rozdílného hodnocení dokladů od dodavatelů M. a B., je nutno přihlédnout k odlišnosti důkazní situace u těchto případů. U svědka B. z jeho výpovědi vyplynulo, že se stěžovatelem spolupracoval a na základě smlouvy o dílo obdržel za rok 2012 odměnu 2000 Kč (nikoli stěžovatelem deklarovaných 13.900 Kč), která byla uznána

pokračování

za daňově účinný výdaj. Z výpovědi dodavatele M. vyplynulo, že se stěžovatelem spolupracoval, vystavil v roce 2012 a 2013 tři faktury po cca 20.000 Kč, aniž by však věděl ve kterém zdaňovacím období tak učinil. Nebylo tedy zřejmé, kolik z nich bylo pro stěžovatele vystaveno v roce 2012 a 2013. Svědek navíc uvedl, že na základě smlouvy o dílo žádné práce nevykonával, smlouvu nepodepsal a odměnu z této smlouvy neobdržel. V daňové evidenci stěžovatele za rok 2012 potom žádná fakturace po 3 x 20.000 Kč nebyla. Stěžovatel přitom tvrdil, že se ve skutečnosti jednalo o smlouvu o dílo ve výši 16.300 Kč, jež byla předmětem kontroly. Žalovaný uzavřel, že na základě těchto skutečností nebyl výdaj ve výši 16.300 Kč, vyplývající z předmětné smlouvy o dílo, uznán za výdaj ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, neboť nebylo prokázáno uskutečnění jakékoliv služby v této výši.

[20] V případě fakturace dodavatelem K. a s ní související výpovědi M. V. vyjádřil žalovaný přesvědčení, že tvrzení svědka o výši odměny dodavatele bylo natolik neurčité a nekonkrétní, že nebylo způsobilé prokázat provedení stavebních prací R. K. v rozsahu dle stěžovatelem předložených faktur. Šlo o pouhý odhad svědka, nikoli o přesné určení počtu dnů a hodin, které K. pro stěžovatele v roce 2012 odpracoval. Žalovaný v souhrnu uvedených skutečností navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu uplatněných stížnostních bodů a po posouzení věci dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[22] Zdejší soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť platí, že nepřezkoumatelný rozsudek zpravidla nenabízí prostor k úvahám o námitkách věcného charakteru, a je tudíž nezbytné jej zrušit. Neboť stěžovatel uplatnil tuto námitku pouze v obecné rovině, nezbyvá Nejvyššímu správnímu soudu než rovněž pouze obecně konstatovat, že vytýkané pochybení u napadeného rozsudku neshledal. Krajský soud nejprve v kontextu obsahu spisového materiálu na stranách 4-5 zrekapituloval průběh daňového řízení. Následně v souvislosti s § 24 odst. 1 ZDP a relevantní judikaturou zdejšího soudu uvedl, jaké podmínky musí daňový subjekt pro uznání výdajů splnit, respektive co musí prokázat. Krajský soud rovněž rozebral, kdy ani formálně bezvadné účetní doklady nejsou dostatečným důkazem, a za jakých podmínek dochází k přechodu důkazního břemene ze správce daně zpět na daňový subjekt. Na stranách 7-9 napadeného rozsudku potom krajský soud zcela srozumitelně uvedl, proč považuje vyhodnocení důkazních prostředků žalovaným, respektive správcem daně za správné. Podle Nejvyššího správního soudu krajský soud srozumitelně uvedl, z jakých skutkových zjištění vyšel, jaké zákonné ustanovení a judikaturní závěry na projednávanou věc uplatnil, a jaké závěry tímto způsobem vyvodil. Kasační námitka nepřezkoumatelnosti je proto nedůvodná.

[23] Nejvyšší správní soud poté přistoupil k projednání věcných námitek stěžovatele, u nichž považuje za podstatné zdůraznit, že v souladu s vyjádřením žalovaného představují takřka doslovný přepis žalobních bodů. S tím souvisí též skutečnost, že jakkoli představuje kasační stížnost dle § 102 s. ř. s. opravný prostředek proti *pravomocnému rozhodnutí krajského soudu*, stěžovatel se zcela explicitně dovolává přezkumu nejen napadeného rozsudku, ale též „*předchozího řízení u správních orgánů a jejich správních rozhodnutí*“, přičemž své námitky směřuje převážně právě proti závěrům správce daně a žalovaného, a pouze místy je stručně doplňuje o nesouhlas s názory krajského soudu. Pojetí kasační

stížnost přitom považuje Nejvyšší správní soud za zcela zásadní s ohledem na skutečnost, že stěžovatel při formulaci stížních (dříve žalobních) bodů prakticky *pomíjí jejich předchozí vypořádání krajským soudem*, případně jeho dílčí závěry nevhodně vytrhává z kontextu a jako takové je označuje za neúplné a nesprávné.

[24] V souladu se shora řečeným platí, že stěžovatel svou kasační stížností opětovně brojí proti posouzení daňové účinnosti nákladů, které měl vynaložit ve vztahu k dodavatelům R. P., P. M. a R. K.. Nejvyšší správní soud proto považuje za vhodné nejprve v souvislosti se zněním § 24 odst. 1 ZDP připomenout základní judikaturní závěry, které k citovanému ustanovení učinil. Ve shodě se žalovaným má totiž zdejší soud za to, že základním důvodem nesouhlasu stěžovatele se závěry orgánů finanční správy, a následně i krajského soud, tkví v nepochopení požadavků, které jsou na daňový subjekt za účelem uznání vynaložených nákladů obecně kladeny, stejně jako předpokladů, za nichž přechází důkazní břemeno ze správce daně zpět na daňový subjekt. Je nicméně třeba zdůraznit, že jak žalovaný, tak krajský soud základní principy, na nichž předmětná problematika stojí, ve svých rozhodnutích výslovně uvedli.

[25] Podle ustanovení § 24 odst. 1 ZDP platí, že *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 k prokázání splnění zákonných podmínek pro uplatnění výdajů (nákladů) při stanovení základu daně z příjmů nese daňový subjekt. Ten musí nejen prokázat, že skutečně došlo k transakci, v jejímž rámci byl daný výdaj vynaložen, ale také že 1) se tak stalo za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů, 2) v tvrzeném rozsahu a 3) za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech (viz např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, č. j. 2 Afs 180/2006 – 64, nebo rozsudky zdejšího soudu ze dne 1. 4. 2004, č. j. 2 Afs 44/2003 – 73, ze dne 17. 12. 2007, č. j. 1 Afs 35/2007 – 108, a ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 75/2012 – 46). Současně je třeba zdůraznit, že jakkoliv je možné stěžovateli přisvědčit v tom, že daňový subjekt splní svou povinnost zpravidla předložením účetnictví nebo jiných povinných evidencí a záznamů, tak nadále platí, že účetní doklady, příp. jiné listiny, mohou být dostatečným důkazem jenom v případě, kdy není pochyb o tom, že plnění bylo poskytnuto tak, jak daňový subjekt deklaroval, a že uplatněný výdaj byl skutečně vynaložen za účelem vyjádřeným v § 24 odst. 1 ZDP. Nejvyšší správní soud rovněž opakovaně zdůraznil, že „[p]řestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci vážných a důvodných pochyb o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.“ (rozsudek č. j. 8 Afs 75/2012 – 46; zvýraznění provedeno nyní rozhodujícím senátem). Unese-li správce daně své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal soulad jím deklarovaných obchodních případů se skutečností, tj. aby setrval na svých původních tvrzeních a doložil, že přes vzniklé pochyby se sporný účetní případ udál tak, jak je o něm účtováno, anebo aby naopak korigoval svá původní tvrzení, nabídl tvrzení nová, reflektující existenci pochyb o souladu účetnictví se skutečností, a tato svá revidovaná tvrzení prokázal (srov. rozsudky

pokračování

Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004 – 63, nebo ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011 – 68).

[26] Při zohlednění citovaných závěrů přistoupil Nejvyšší správní soud k posouzení námitek, které stěžovatel (opětovně) uplatnil v souvislosti s jednotlivými dodavateli. V případě dodavatele P. uvedl, že správce daně jím předložené účetní doklady a smlouvu o dílo nijak nezpochybnil a pouhá změna bydliště není dostatečná k odůvodnění jeho pochybností. Krajský soud měl potom sice konstatovat, že nekontaktnost dodavatele nebyla jediným důvodem pro neuznání uplatněných výdajů, aniž by však uvedl jakékoliv jiné důvody. Zdejší soud v tomto bodě podotýká, že hodnocení okolností vztahujících se k dodavateli P., jak jej provedl krajský soud na str. 7 napadeného rozsudku, nelze nahlížet izolovaně, ale v návaznosti na jím předestřenou rekapitulaci průběhu daňového řízení. V rámci ní krajský soud poznamenal, a to v souladu s obsahem spisového materiálu, že správce daně stěžovatele vyzval k předložení dokladu č. V/162 (viz protokol ze dne 1. 10. 2014, č. j. 1168952/14/2601-05401-507635). Při ústním jednání dne 11. 2. 2015 (viz protokol z téhož dne č. j. 234563/15/2601-60561-507635) potom konstatoval, že stěžovatel namísto dokladu č. V/162, v celkové výši 1.242.086 Kč, předložil výdajové doklady, které pod předmětný doklad spadají, v rozdílné celkové výši 1.376.899,40 Kč. Lze doplnit, že z protokolu o jednání konaném dne 11. 2. 2015 dále vyplývá, že správce daně k R. P. a čtveřici dalších subjektů konstatoval, že dle evidence obyvatel jméno neodpovídá „*adrese ani datu narození, tudíž správce daně nemohl ověřit totožnost těchto osob*“. Výdaje ve formě smluv o dílo znějících na neexistující osoby a místa pobytu proto neuznal jako daňové účinné. Jak potom konstatoval krajský soud, správce daně nemohl při těchto okolnostech, respektive nekontaktnosti zmíněného dodavatele, provést jeho výslech za účelem osvědčení tvrzení stěžovatele (srov. též stranu 5 protokolu o ústním jednání ze dne 25. 3. 2015, č. j. 328154/15/2601-60561-507635).

[27] Krajský soud proto v návaznosti na shora řečené zcela správně konstatoval, že nekontaktnost nebyla počátečním a jediným důvodem pro vyloučení výdajů, když byla *de facto* pouze okolností, pro kterou nemohl správce daně ověřit tvrzení stěžovatele. Z uvedeného rovněž vyplývá, že důvodem nebyla ani pouhá změna bydliště dodavatele, jak tvrdí stěžovatel, ale pochybnost o jeho samotné existenci. Nejvyšší správní soud k tomu v souladu s vyjádřením žalovaného podotýká, že jakkoli podnikatelský subjekt není povinen ověřovat si identitu svého obchodního partnera, nese tím zvýšené riziko při případném dokazování týkajícím se obchodních případů uzavřených s takovým subjektem, v rámci daňového řízení (viz rozsudky zdejšího soudu ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 – 116, nebo ze dne 27. 3. 2014, č. j. 9 Afs 117/2013 – 21). Nejvyšší správní soud se v souhrnu uvedeného ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že nepředložil-li stěžovatel za popsaného stavu žádné další důkazy, kterými by prokázal, že pomocné a výškové práce pro něj skutečně R. P. provedl v rozsahu dle smlouvy o dílo a stěžovatel mu za ně uhradil odměnu právě ve výši 20.000 Kč, neunesl svoje důkazní břemeno a neprokázal, že předmětná částka byla výdajem, spolu s ostatními, které do daňové evidence zahrnul pod výdajovým pokladním dokladem č. V/162, podle § 24 odst. 1 ZDP. Kasační námitka je proto nedůvodná.

[28] Jedná-li se o dodavatele M. a K., je nejprve třeba odmítnout stěžovatelovo tvrzení, že správce daně měl vyhodnotit, že „*spolupráce [se stěžovatelem] nebyla žádným způsobem*

prokázána“. Neuznání jím uplatněných výdajů za daňově účinné totiž nespočívalo v popření samotné spolupráce mezi ním a jmenovanými dodavateli, ale v tom, že nebyla prokázána v podobě, v jaké ji stěžovatel deklaroval. V případě P. M. pak stěžovatel konkrétně namítl, že výpověď tohoto dodavatele potvrdila minimálně jím uplatněný výdaj 16.300 Kč, kdy však správce daně měl zajít ještě dál a zohlednit celkový výdaj z výpovědi vyplývající, tj. částku 60.000 Kč. Nejvyšší správní soud se však s takovýmto nahlížením svědecké výpovědi neztotožňuje. Opětovně je přitom třeba připomenout shora citované judikaturní závěry, že není dostačující, aby daňový subjekt toliko obecně prokázal, že mezi ním a jeho obchodním partnerem k určité spolupráci (transakci) došlo, ale musí doložit, že jím uplatňovaný výdaj byl učiněn v tvrzeném rozsahu a za úhradu odpovídající ceně uvedené v daňových dokladech.

[29] Žalovaný i krajský soud k výpovědi P. M. správně uvedli, že jmenovaný sice potvrdil, že v letech 2012-2013 se stěžovatelem spolupracoval, avšak popřel, že by pro stěžovatele prováděl pomocné práce na základě uzavřené smlouvy o dílo, výslovně uvedl, že smlouvu nepodepsal (podpis na smlouvě nemá být jeho), a odměnu podle této smlouvy ve výši 16.300 Kč od stěžovatele neobdržel. Dovolává-li se stěžovatel svědkem zmíněné fakturace v rozsahu 3x po cca 20.000 Kč za roky 2012 a 2013, nelze než poukázat, že i v tomto bodě krajský soud aproboval závěry žalovaného, když zdůraznil, že svědek přesně nevěděl, za jaké zdaňovací období předmětné faktury vystavil. To za situace, kdy sám stěžovatel uvedl, že odpovídající fakturace v jeho daňové evidenci zahrnuta není, přičemž, jak doplnil krajský soud, stěžovatel ani netvrdil, že by dodavateli M. na základě faktur uhradil 3x po 20.000 Kč. Krajskému soudu lze proto přisvědčit, že za popsanych okolností nelze se stěžovatelem souhlasit, že by výpověď dodavatele osvědčila výdaj ve výši 60.000 Kč, jestliže zdaňovací období, za které měly být faktury vystaveny, nebylo možné stanovit s určitostí. Stěžovatel neměl svědkem uvedenou fakturaci zahrnutou ve své evidenci a ani netvrdil, že by celkovou částku 60.000 Kč uhradil. Krajský soud nepochybil ani stran neuznání částky 16.300 Kč, když vedle uvedených okolností vztahujících se k fakturaci zohlednil, že svědek popřel podpis, provedení prací a obdržení odměny, vše na základě smlouvy o dílo dovolávané stěžovatelem.

[30] Citované závěry krajského soudu současně nelze označit ani za nepřijatelně jednostranné, jak namítá stěžovatel. Jeho tvrzení o údajném porušení zásady, dle které je správce daně povinen přihlídnout ke všemu, co vyjde při kontrole najevo, je rovněž nedůvodné, neboť jak zdejší soud vyslovil mj. v rozsudku ze dne 27. 6. 2008, č. j. 8 Afs 124/2006 – 123, *„není možné zaměňovat povinnost správce daně dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji [...], s důkazní povinností daňového subjektu vyjádřenou tím, že pokud daňový subjekt v daňovém řízení tvrdí určité skutečnosti (břemeno tvrzení), je povinen tato svá tvrzení prokázat (důkazní břemeno)“*. Lichá je proto i námitka stěžovatele, že správce daně nepředložil důkazní prostředky, z nichž by vyplývala daň v doměřené výši, když tuto předurčilo právě neunesení důkazního břemene stěžovatelem ve smyslu jím uplatňovaných výdajů.

[31] Ve vyhodnocení důkazních prostředků konečně nelze spatřovat ani „*nevyvážený a nespravedlivý*“ postup, jak stěžovatel namítá s odkazem na závěry, které byly vyvozeny z výsledků svědků M. a B. Ze shora provedeného rozboru výpovědi svědka M. je zřejmé, že v kontextu všech okolností případu výpověď žádnou „*daňovou výhodu*“, jež měla být

pokračování

stěžovateli nesprávně upřena, neprokázala. V případě dodavatele B. potom správce daně uznal výdaj v rozsahu, v němž výpověď jmenovaného dodavatele odpovídala tvrzení stěžovatele. Z uvedeného je zřejmé, že nešlo o postup, kdy by orgány finanční správy *neodůvodněně* akcentovaly skutečnosti jdoucí stěžovateli k tíži a současně odmítaly zohledňovat okolnosti jemu svědčící. Subjektivní nesouhlas stěžovatele s hodnocením správce daně na uvedeném nic nemění, neboť nelze než znovu zdůraznit, že to byl on, kdo byl při důvodném zpochybnění jím předložených formálních dokladů povinen pochybnosti správce daně rozptýlit. Kasační námitky směřující na posouzení nákladů vztahujících se k dodavateli M. jsou nedůvodné.

[32] Poslední okruh stížních námitek stěžovatel směřoval k hodnocení výdajů dle fakturace dodavatele K. Podle jeho názoru lze na základě skutečností vyplývajících z výpovědí svědků V. a K. dovodit, že v roce 2012 jmenovanému dodavateli vyplatil odměnu minimálně ve výši 369.600 Kč. Nejvyšší správní soud nicméně dospěl k závěru, že i v tomto případě žalovaný, respektive krajský soud provedené dokazování vyhodnotili náležitě. Stěžovateli lze sice dát zapravdu v tom, že výpověď obou jmenovaných potvrzuje, že v roce 2012 s K. spolupracoval, avšak i zde platí, že sama tato skutečnost není k uznání uplatněných nákladů dostačující. Svědek V. totiž dále konstatoval, že neví, kolik K. stěžovateli v roce 2012 vyfakturoval, ani kolik stěžovatel dodavateli uhradil. Výši fakturace, jak poznamenal krajský soud, potom neprokázaly ani svědecké výpovědi P. B., V. P. a Z. V., jejichž vyhodnocení ostatně stěžovatel v kasační stížnosti ani nenapadá.

[33] Vytýká-li dále stěžovatel krajskému soudu závěr, že ani z výpovědi M. V. nevyplýval údaj o denní sazbě za práci R. K., neodpovídá tato námitka odůvodnění napadeného rozsudku. Krajský soud totiž nevyslovil, že by svědek nezmínil, kolik si K. *mohl* (tedy odhadem) denně u stěžovatele vydělat (srov. stranu 8 napadeného rozsudku), ale řekl, že svědek neuvedl, kolik dnů skutečně jmenovaný pro stěžovatele odpracoval, ani kolik dnů za tu kterou denní sazbu. Vyjádření svědka, že K. chodil pracovat pravidelně v týdnu i o víkendu bez další konkretizace, jehož se stěžovatel dovolává, nelze v tomto směru považovat za dostatečné k prokázání rozsahu jím uplatněného výdaje, tj. celkově 431.480 Kč oproti správcem daně uznané částce 219.000 Kč.

[34] Krajský soud současně konstatoval, že tvrzení svědkyně K., matky dodavatele, podle níž si její syn mohl u stěžovatele vydělat za rok 2012 pouze 200.000-240.000 Kč, koresponduje daňovému přiznání K. k dani z příjmů fyzických osob za předmětný rok, v němž uvedl příjmy ve výši 219.000 Kč. Stěžovatel k výpovědi K. uvedl, že nemohla přesně vědět, kolik si její syn u stěžovatele vydělal. Její výpověď označil v tomto bodě za nedůvěryhodnou, když „*ani nepředložila žádnou evidenci, na kterou se odkazovala*“, a kterou po ní správce daně v rozporu s § 92 odst. 2 daňového řádu následně nepožadoval. Jak nicméně uvedl krajský soud, povědomí matky dodavatele o výši denních sazeb, které stěžovatel poněkud protichůdně ke shora řečenému v rámci výpovědi svědkyně zdůrazňuje, naopak nasvědčuje, že měla o pracovních aktivitách svého syna dobrý přehled, což konečně sama výslovně poznamenala.

[35] Vůči jedinému stěžovatelem výslovně uvedenému důvodu tvrzené nedůvěryhodnosti svědkyně – nepředložení „*evidence*“ (zdejší soud má za to, že stěžovatel míní „*sešit*“, odkázaný svědkyní K. v rámci její výpovědi dne 1. 10. 2015, kam si její syn

měl psát, kolik si u stěžovatele vydělal), Nejvyšší správní soud uvádí, že již při místním šetření dne 4. 2. 2015 (protokol č. j. 230465/15/2601-60561-507635), svědkyně zmínila, že veškeré podklady pro daňové přiznání R. K. za rok 2012 byly po jeho smrti zničeny, což opětovně potvrdila při zmíněné výpovědi. Z povahy věci proto nemohla předmětný sešit doložit, respektive správce daně jej po ní nemohl vyžadovat. Přestože pak krajský soud zmíněnou skutečnost výslovně nerozebral, založil svůj závěr o důvěryhodnosti svědkyně zcela srozumitelně na jejím povědomí o denních sazbách za práci syna, které konečně potvrzuje sám stěžovatel, když se jej dovolává, a souladnosti jejích tvrzení s příjmy deklarovanými dodavatelem v jeho daňovém přiznání za rok 2012.

[36] Nejvyššímu správnímu soudu přitom není zřejmé, z čeho stěžovatel dovozuje neplnění daňových povinností R. K., když nad rámec svého nesouhlasu s dodavatelem uváděnou výši příjmů za rok 2012, a tomu odpovídajícímu rozsahu, v jakém správce daně stěžovateli uznal uplatňované výdaje, své tvrzení ničím nezdůvodnil. To za situace, kdy zdejší soud přisvědčuje závěru krajského soudu, že stěžovatelem dovolávaná částka 369.600 Kč vychází toliko z jeho odhadu o možném počtu dnů odpracovaných R. K.. Obecné tvrzení svědků M. a K., že dodavatel chodil do práce pravidelně, bez jakéhokoli doložení počtu dnů a jejich rozdělení dle možné výše denní sazby, nelze, jak řečeno shora, akceptovat za prokazující rozsah stěžovatelem uplatněného výdaje. Stěžovateli proto nelze přisvědčit, že by byl postihován za neplnění daňových povinností dodavatelem K., tedy za skutečnost ležící mimo sféru jeho odpovědnosti. Neopodstatněným je i jeho tvrzení, že důvodem neuznání uplatněných výdajů byla, s ohledem na jeho úmrtí, nemožnost kontaktu s dodavatelem K.

[37] Nejvyšší správní soud opětovně připomíná, že to byl stěžovatel, koho stran jím uplatňovaných výdajů tížilo důkazní břemeno. V průběhu řízení před orgány finanční správy však v případě dodavatele K. nedoložil žádné vyúčtování pracovních dnů, ujednání o denní sazbě, nebo oboustranné odsouhlasení počtu odpracovaných dnů a hodin, jímž by prokázal správnost předkládané fakturace. Jak naopak zdůraznil krajský soud, správce daně zpochybnil věrohodnost stěžovatelem předložených účetních dokladů nejen poukazem na skutečnost, že doložené faktury, výdajové doklady a smlouvy o dílo neprokazují ve svém souhrnu výdaj právě v uplatněné výši, ale v případě dodavatele K. také zjištěním, že podnikal v jiném oboru než v oblasti stavebnictví a pomocných prací. Za této konstelace krajský soud nepochybil, když uzavřel, že neprokázal-li stěžovatel vynaložení výdajů právě v deklarované výši, případně své původní tvrzení nekorigoval a správci daně nedoložil, nemohl posledně jmenovaný výdaje na základě vystavených faktur uznat za daňově účinné. Rovněž tato kasační námitka tedy není důvodná.

[38] Nejvyšší správní soud s ohledem na shora řečené uzavírá, že krajský soud navzdory tvrzení stěžovatele posoudil napadené rozhodnutí v kontextu spisového materiálu a při zohlednění všech rozhodných skutečností posuzovaného případu. Správně a odůvodněně přitom aproboval závěry, které orgány finanční správy učinily na základě provedeného dokazování ve vztahu k otázce daňové účinnosti stěžovatelem uplatněných výdajů souvisejících s dodavateli R. P., P. M. a R. K.. Z uvedených důvodů Nejvyšší správní soud shledal, že napadený rozsudek je zákonný, kasační stížnost proti němu podanou proto podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

pokračování

[39] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením vznikly náklady, které by překročily rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.
(§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 18. července 2019

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu