



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., a Mgr. Petra Pospíšila ve věci

žalobce: **V. P.**,
bytem
zastoupený společností TOMÁŠ GOLÁŇ, daňová kancelář s.r.o.,
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín,
jejímž jménem jedná Ing. Tomáš Golán, daňový poradce

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2015, č. j. 22660/15/5200-10421-706486

takto:

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobce **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

1. Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí – dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 8. 4. 2014, č. j. 772905/14/3301-24801-702877, kterým správce daně žalobci doměřil daň z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 2011 ve výši 645.195 Kč a současně mu byla uložena zákonná povinnost uhradit penále ve výši 129.039 Kč.
2. V posuzované věci správce daně neuznal žalobcem uplatněné výdaje za nákup náhradních dílů a pneumatik od společností ZLÍN EXPRESS s.r.o. (dále jen „Zlín express“) a AJIZEXAN s.r.o. (dále jen „Ajizexan“) za daňově uznatelné výdaje (§ 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „ZDP“), a stejně tak neuznal výdaje za nákup pohonných hmot (dále též „PHM“) od společností ALITRON CZ, s.r.o., MAKRO CASH & CARRY ČR s.r.o. a ČSAD INVEST, a.s. (dále jen „Alitron“, „Makro“, „ČSAD Invest“). Správce daně žalobci dále doměřil daň z příjmů za prodej PHM. V napadeném rozhodnutí žalovaný rozhodl o doměření daně žalobci i z důvodu neuznání jiných výdajů, avšak tyto žalobce dále nenapadal správní žalobou.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného. Žalobce namítal, že správce daně získal pochybnosti o dodávkách náhradních dílů výlučně ze skutečnosti, že nebylo možno ověřit žalobcova tvrzení ohledně dodávek od společností Zlín express a Ajizexan u jejich místně příslušných správců daně. Tím mělo přejít důkazní břemeno zpět na žalobce. Tento se pokusil jej unést navrženými svědeckými výpověďmi zaměstnanců, kteří předmětné díly zapracovávali do vozového parku žalobce. Tito svědci podle žalobce potvrdili, že uvedené díly dodala společnost Ajizexan a Zlín express. S odstupem času si samozřejmě svědci nepamatovali přesně registrační značky vozů, anebo jak vypadali řidiči, kteří náhradní díly přivezli. Takové detaily nelze po svědcích spravedlivě požadovat, registrační značky si obtížně pamatuje každý z nás u svého vozu. V daném případě se navíc jednalo o zaměstnance s nižší úrovní vzdělání. Svědci také nepředpokládali, že v okamžiku, když montovali nebo přebírali díly od dodavatelů, že po nich bude někdo v budoucnu požadovat, aby tyto skutečnosti přesně popsali, když tuto činnost provádějí takřka každý den. I přes nepřesnosti ve výpovědích má žalobce za to, že svědci sice potvrdili, že obě společnosti díly a pneumatiky žalobci dodávaly, poslaly také vozy, kterými byly díly dopravovány (i když ne zcela detailně), a rovněž potvrdili existenci konkrétních náhradních dílů a těchto dvou dodavatelů. Je lhostejno, zda zaměnili vozy a dodavatele těchto dílů.
4. Žalobci není známo, jakým jiným způsobem by mohl tyto skutečnosti prokázat, než svědeckou výpovědí, když dodavatelé byli v době kontroly nekontaktní i pro žalobce.

Pokud by žalobce navrhl další svědky z řad zaměstnanců, kteří při opravách asistovali, byla by jejich výpověď podobná, a to ze stejných důvodů jako shora.

5. Žalobce vytkl správci daně, že jako jediný prostředek k znevěrohodnění tvrzení žalobce využil skutečnost, že tvrzení žalobce nebylo možno ověřit u místně příslušných správců daně společností Zlín express a Ajizexan. Z toho žalobce dovodil, že správce daně zjistil rozhodné skutečnosti pro stanovení daně zcela nedostatečně a neúplně. V tomto směru žalobce odkázal na rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2011, č. j. 5 Afs 70/2010-93.
6. Z provedené svědecké výpovědi M. Š. plyne, že skutkový stav, jenž vzal správce daně za prokázaný, nebyl správně zjištěn. Jelikož žalovaný hodnotil tuto svědeckou výpověď jako nevěrohodnou a v rozporu se zjištěnými skutečnostmi, tak bylo dokazování zatíženo libovůlí žalovaného, jenž důkazy nehodnotil objektivně a ignoroval okolnosti svědčící ve prospěch žalobce (poznámka soudu: žalobce tyto obecné důvody neupřesnil). Svědek Š. popsal, že byl přítomen montáži konkrétních náhradních dílů, které dodaly společnosti Zlín express a Ajizexan, a rovněž popsal, do kterých vozidel byly díly montovány. Na otázky správce daně, jaké díly se montovaly do vozidel podle registračních značek, neuměl odpovědět, neboť si tyto registrační značky nepamatoval. Otázky správce daně tak byly položeny účelově, neboť se jimi nedotazovaly na konkrétní vozy, ale na registrační značky. To by nedokázal upřesnit nikdo, vyjma osoby, která by měla výpověď účelově připravenou. Výslech tohoto svědka nemohl správce daně odmítnout z toho důvodu, že se mu nehodí jako důkaz do verze skutkového děje správce daně. Důkazy svědčící ve prospěch žalobce byly přehlíženy a automaticky hodnoceny jako nevěrohodné (poznámka soudu: žalobce neupřesnil, které důkazy má na mysli). K zásadě volného hodnocení důkazů a případného odmítnutí některého důkazu žalobce odkázal na rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2010, sp. zn. 8 Afs 74/2009.
7. I přes drobné rozpory hodnotil správce daně výpověď svědka Š. nesprávně. Vůbec nepřihlédl k tomu, že od realizace nákupů náhradních dílů uplynula delší doba, když nelze předpokládat, že svědek si bude do detailů pamatovat veškeré podrobnosti ohledně dodávky náhradních dílů, včetně registračních značek vozidel, do nichž se náhradní díly montovaly. Svědek provádí tyto opravy takřka denně, proto si může těžko pamatovat s odstupem několika let veškeré okolnosti prováděných prací. Jeho výpověď nemůže být pro drobné rozpory hodnocena jako nevěrohodná. V tomto směru žalobce odkázal na rozsudek NSS ze dne 14. 2. 2013, sp. zn. 7 Afs 2/2013. Protože si svědek Š. již nepamatuje detaily ohledně toho, jak vypadali dodavatelé, jejich vozy a ani registrační značky vozidel, do nichž byly dodané díly montovány, pak z tohoto důvodu nemá být svědkova výpověď hodnocena jako nevěrohodná, protože lidská paměť podléhá zapomínání.
8. Vedle nesprávnosti hodnocení důkazů (poznámka soudu: žalobce tyto důkazy neupřesnil), pochybil žalovaný i v tom, že svévolně odmítá důkazy ve prospěch žalobce, a to konkrétně svědeckou výpověď M. Š., Osvědčení o technické způsobilosti nádrže a Protokol č. 730 o stavu nádrže. I tento stav prováděné selekce důkazů je v příkrém rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů. K tomu žalobce odkázal na rozsudek NSS ze dne 28. 7. 2008, sp. zn. 5 Afs 5/2008.

9. O libovůli správce daně a nedostatečném zjištění rozhodných skutečností, včetně provádění pouze formálního dokazování, vypovídá i to, že žalovaný zpochybnil dodávky pouhým konstatováním, že společnost Ajizexan nevlastní dle dostupné evidence žádné vozidlo, a že fotografie vozidel společnosti Zlín express (z veřejně dostupných zdrojů) neodpovídají popisu svědka Š. Podle žalobce však tyto skutečnosti žádným způsobem nevyvracejí, že oba dodavatelé měli ve své dispozici vozidla, které popsal svědek Š. Společnost Ajizexan mohla mít vozidlo ve finančním pronájmu a společnost Zlín express mohla mít i další vozidla, jejichž fotografie nebyly veřejně dostupné. K nedostatečným skutkovým zjištěním žalobce odkázal na rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-51.
10. Pokud jde o druhý okruh žalobních námitek, konkrétně ve věci nákupu PHM od osob, jenž se podílely na trestné činnosti, pak výčet těchto osob byl uveden v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 2. 2014, č. j. 61 T 13/2013-9005, a rovněž v rozsudku Vrchního soudu v Olomouci ze dne 8. 12. 2014, č. j. 4 To 20/2014-9347. Uvedené osoby byly v rozsudcích jednoznačně identifikovány a bylo uvedeno, že do areálu společnosti APOL TRANS, s.r.o. (dále jen „APOL TRANS“) bylo dodáno 411 barelů PHM. Dále bylo rozsudky potvrzeno, že k dodání PHM reálně došlo, a že nešlo o dodávky fiktivní. Žalobce dále evidencí jízd vozidel prokázal, že pro svou ekonomickou činnost použil 25.595 l PHM, což uznal i žalovaný, neboť toto množství zahrnul do svých výpočtů. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobce na PČR vypověděl, že PHM nakupoval za cenu 27 až 31 Kč/l. Tuto cenu žalovaný nezpochybnil, naopak z ní při svých úvahách vycházel. Šlo o cenu nižší, než na předložených paragonech. Bylo tedy identifikováno jak množství PHM, tak i cena, za kterou žalobce PHM nakupoval (z výše uvedeného rozmezí lze stanovit průměrnou cenu PHM ve výši 29 Kč/l). Vzhledem k tomu, že byly identifikovány osoby (odsouzené v trestním řízení), které obdržely částky za PHM, dále množství spotřebovaných PHM a také cena za jednotku PHM, bylo pak možno snadným výpočtem dospět k závěru o prokázaných výdajích za PHM vynaložených žalobcem v rozhodném období. Žalobce vynaložil v roce 2011 na nákup PHM částku 742.255 Kč (25.595 l x 29 Kč). Tato částka je dle žalobce nezpochybnitelná. Jelikož žalovaný vyloučil žalobci z daňově účinných výdajů pouze částku 733.679,81 Kč, byla hodnota daňově účinných výdajů ještě o 8.575 Kč vyšší, než bylo původně prokázáno. Tato situace nastala proto, že dodavatelé nebyli plátcí DPH, a tedy odpočet DPH není z částky 742.255 Kč možný, protože je daňově účinným výdajem částka celá.
11. Žalobce byl obětí skupiny podvodníků, nebyl trestně stíhán, a nelze ho proto trestat tak, že mu žalovaný neuzná vydané prostředky za spotřebované PHM jako daňový výdaj. Dostatečným trestem již byl neuznáný odpočet DPH z těchto PHM.
12. Žalobce od počátku argumentoval tím, že není rozhodné, pro oprávněnost výdaje dle § 24 ZDP, kdo PHM dodal, nýbrž je třeba splnit 4 podmínky, a to že: 1. výdaj poplatník skutečně vynaložil, 2. učinil tak v souvislosti s dosažením, zajištěním a udržením zdanitelných příjmů, 3. učinil tak v daném zdaňovacím období, 4. jde o výdaj, o nichž tak stanoví zákon. Podle žalobce byly všechny tyto skutečnosti v posuzované věci prokázány. Žalobce prokázal, že výdaj skutečně vynaložil, dále že jej vynaložil v souvislosti s dosažením a udržením příjmů, učinil tak v daném zdaňovacím období, přičemž ostatní

skutečnosti ohledně ceny a potvrzení dodávek byly součástí trestních spisů, do kterých neměl žalobce přístup. Tyto důkazní prostředky tak byly v dispozici žalovaného.

13. Žalovaný vedl celé daňové řízení podle předem připraveného scénáře, že když žalobce nakoupil PHM od osob, jenž se účastnily trestné činnosti, není možno tento výdaj akceptovat jako daňově účinný. Proto ignoroval všechny okolnosti svědčící ve prospěch žalobce a nebyl veden snahou zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji ve smyslu § 92 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V této souvislosti žalobce dále odkázal na rozhodnutí NSS ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-51, podle něhož není pro stanovení daně z příjmů rozhodné, zda předmětné PHM dodala osoba uvedená na daňových dokladech. Z citovaného rozhodnutí dále plyne, že žalovaný je povinen vést daňové řízení tak, aby byl zjištěn řádně skutečný stav věci.
14. Ve věci Zeleného sešitu, jenž má být evidencí prodeje PHM drobným odběratelům, žalovaný na straně 27 napadeného rozhodnutí uvedl, jak dospěl k množství PHM, které měl žalobce prodat dalším subjektům. Žalobce v této souvislosti namítl, že v celém napadeném rozhodnutí absentovala skutečnost, v jaké výši a na jakém základě stanovil žalovaný cenu za 1 l PHM, které měl žalobce prodat. Rovněž absentoval výpočet ceny, z něhož byl následně žalobci stanoven dodatečný příjem za rok 2011. V napadeném rozhodnutí je pouze uvedeno, za kolik žalobce nakupoval předmětné PHM. V tomto rozsahu je tak napadené rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelné.
15. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dále přiznal, že společnost APOL TRANS nakoupila z celkového množství 327.379 l PHM sama množství 171.695 l PHM a dále žalobce 25.595 l PHM. Pokud měla převážnou část 171.695 l prokazatelně nakoupit společnost APOL TRANS, jenž převážně vykonávala svou činnost v areálu žalobce, je velmi pravděpodobné podle žalobce, že tato společnost pořídila i zbývajících 130.089 l PHM, které žalovaný přiřadil na základě Zeleného sešitu jako ostatní prodej žalobci. I z trestních rozsudků Krajského soudu v Brně a Vrchního soudu v Olomouci plyne, že 411 barelů bylo dodáno do areálu společnosti APOL TRANS a nikoliv žalobci. To nasvědčuje i tomu, že Zelený sešit patřil společnosti APOL TRANS.
16. Žalovaný ve věci Zeleného sešitu argumentoval tím, že podle šetření PČR vyplynulo, že žalobci bylo dodáno všech 411 barelů PHM. Přitom sám na straně 28 napadeného rozhodnutí uvedl, že PČR nerozlišovala, kdo konkrétně a jaké výdaje za nákupy PHM hradil (zda žalobce nebo společnost APOL TRANS). Důležité bylo pouze místo, kam byly PHM dodávány, tedy areál Lípa, jenž je majetkem žalobce, a v němž se nachází i sídlo společnosti APOL TRANS. Podle žalobce tak lze dovodit, že žalobce neobdržel všech 411 barelů PHM, nýbrž že jakoukoliv část z celkově dodaných PHM do areálu, kromě žalobcem prokázané spotřeby 25.595 l, mohla obdržet společnost APOL TRANS.
17. Na podporu tvrzení, že Zelený sešit byl ve vlastnictví společnosti APOL TRANS, žalobce uvedl, že svědek A. K., jenž vedl Zelený sešit, byl zaměstnancem společnosti APOL TRANS. Tento byl pověřen společností APOL TRANS vést evidenci veškerých PHM, které byly tankovány z bencaloru (nádrž na PHM). Tato tvrzení podporuje i skutečnost, že Osvědčení o technické způsobilosti nádrže dle ČSN 75 34 15 bylo firmou Ladislav Szurman vydáno dne 4. 1. 2007 pro společnost APOL TRANS a nikoliv pro žalobce.

Stejně tomu bylo i v případě Protokolu č. 730 o stavu nádrže, neboť tento byl rovněž vydán pro společnost APOL TRANS. Platnost Protokolu a Osvědčení měla trvat do 4. 1. 2012, tedy i po celou dobu, po kterou byly PHM prodávány. Žalobce tyto dokumenty neměl ve své dispozici, neboť tyto byly vystaveny výhradně pro společnost APOL TRANS, pročež žalobce nemohl PHM z této nádrže prodávat. Žalobce dále doložil nájemní smlouvou, že bencalor obsluhovala a provozovala společnost APOL TRANS. Bez uvedené nájemní smlouvy by firma Ladislav Szurman nemohla vystavit příslušná osvědčení ve prospěch společnosti APOL TRANS. Proto nemůže být tvrzená nájemní smlouva účelová. Není tak důležité, že společnost APOL TRANS neměla na příslušných účtech časově rozlišen tento nájem. Žalobce z uvedeného nedostatku obvinil účetní, jejíž kvalita neodpovídala tomu, aby měla povědomí o nějakém časovém rozlišení. Ve věci nesprávně vedeného účetnictví bylo rovněž se společností APOL TRANS vedeno správní řízení.

18. Žalobce namítal, že veškeré skutečnosti nasvědčují tomu, že Zelený sešit patřil společnosti APOL TRANS, přičemž žalovaný naopak neuvedl žádné skutečnosti, které by toto tvrzení vyvracely. Šlo o to, že areál společnosti APOL TRANS byl uveden jako příjemce PHM v trestních rozhodnutích soudů a v materiálech PČR, dále tato společnost měla v uvedeném areálu sídlo a většinu sem dodaných PHM sama spotřebovala, dále tato společnost měla v pronájmu bencalor a rovněž veškeré jeho revize objednávala a platila, a dále svědek A. K., jenž Zelený sešit vedl, byl zaměstnancem společnosti APOL TRANS. Z toho je tedy dle žalobce nutno dovodit, že Zelený sešit patřil společnosti APOL TRANS.
19. Přestože správce daně souběžně vedl daňové řízení i u společnosti APOL TRANS, a byl upozorňován žalobcem, že Zelený sešit patří této společnosti, nestanovil APOL TRANS dodatečné příjmy za rok 2011. Pochybení nemůže zhojit tím, že daň dodatečně stanoví žalobci.
20. Postup žalovaného odporoval zásadě volného hodnocení důkazů, řízení bylo zatíženo podstatnými vadami a současně došlo k nesprávnému posouzení právní otázky. Z těchto důvodů žalobce soudu navrhl, aby napadené rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

21. Ve vyjádření k žalobě žalovaný setrval na názorech uvedených v napadeném rozhodnutí a na tyto pro větší stručnost také odkázal. Ve věci bylo důležité posouzení, zda žalobce unesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání výdajů jako daňově uznatelných, a to jednak za nákup náhradních dílů a pneumatik od společností Zlín express a Ajizexan, a jednak za nákup PHM od společností Alitron, Makro a ČSAD Invest. Posuzováno bylo také to, zda měl žalobce povinnost přiznat daň z příjmů fyzických osob v souvislosti s příjmy z prodeje PHM drobným odběratelům na základě pomocné evidence prodeje (tzv. Zelený sešit).
22. Žalovaný s argumentací žalobce v žalobě nesouhlasil s tím, že skutkový stav, právní posouzení a správní úvahy byly velmi podrobně rozvedeny v odůvodnění napadeného rozhodnutí a jejich podklady jsou zaznamenány ve spisovém materiálu. Jelikož žalobní námítky odpovídaly těm, které již byly uplatněny v řízení odvolacím, žalobce poukázal na konkrétní pasáže napadeného rozhodnutí, v nichž se s podobnými námitkami již

vypořádal. K svědeckým výpovědím žalovaný uvedl, že tito svědci nedisponovali žádnými zásadními informacemi o obchodních vztazích žalobce. Jelikož se tyto osoby neúčastnily uzavírání obchodních vztahů, nebyly ani schopny takové skutečnosti dosvědčit. Nekomtáknost dodavatelů Zlín express a Ajizexan způsobila to, že nebylo u nich možno prověřit skutečnosti ohledně dodání náhradních dílů a současně byla dostačující okolností pro vznik pochybností na straně správce daně ohledně věrohodnosti a průkaznosti účetních evidencí žalobce. Za daných okolností přešlo důkazní břemeno na žalobce, ten měl prokázat, zda deklarované plnění na účetních dokladech mu bylo poskytnuto a zda dodavatel přijal od žalobce úplatu za poskytnuté plnění, resp. zda tento výdaj byl vynaložen právě na deklarované plnění. To však žalobce neprokázal, a proto nemohl být deklarovaný výdaj osvědčen jako daňově účinný. Nebylo totiž zřejmé, s kým vlastně žalobce jednal, jakým způsobem mu byly dodány náhradní díly a pneumatiky, komu byla předána hotovost a kdo zajišťoval přepravu, odkud a kam.

23. V daném případě bylo prováděno řádné zjišťování skutkového stavu, z něhož vyplynuly správci daně oprávněné pochybnosti. Tyto pochybnosti správce daně specifikoval ve Výzvě, na základě které měl žalobce uvedené pochybnosti rozptýlit a prokázat svá tvrzení. To se mu však nepodařilo.
24. Dále žalobce neprokázal výdaj za nákup PHM, od dodavatelů Alitron, Makro a ČSAD Invest, neboť bylo zjištěno, že tyto společnosti nevystavily paragony za PHM a šlo tak o fiktivní doklady. Daňové doklady nejsou vždy důkazem o uskutečnění obchodního případu, nýbrž jsou jen tvrzením žalobce o tom, že takové plnění bylo uskutečněno. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění sjednaného plnění, ale i to, zda plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako dodavatel deklarována daňovým subjektem. V posuzované věci měl žalobce správci daně prokázat svá vlastní tvrzení, že jím uplatněné výdaje (doklady od předmětných dodavatelů), byly výdaje na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Nelze však postupovat tak, že žalobce zahrne uvedené výdaje do daňových výdajů a následně ponechá na správci daně, aby prokazoval konkrétní okolnosti, za nichž k výdajům došlo, a pokud se mu to nepodaří, aby i tak považoval výdaje za daňově uznatelné. Neprokáže-li žalobce, od koho PHM nakoupil, kdo vystavil paragony a přijal finanční částky, nelze deklarované výdaje považovat za daňově uznatelné. Žalobce se v podstatě dovolává toho, že měl žalovaný nebo správce daně převzít za žalobce aktivitu ve vyhledávání důkazních prostředků k prokázání jeho výdajů za PHM, přestože sám žalobce v daňovém řízení nepředložil relevantní důkazní prostředky k prokázání svých výdajů.
25. Žalovaný nedospěl k závěru, že žalobce svým tvrzením v trestním řízení prokázal skutečnou cenu, za kterou PHM nakoupil. Pokud žalobce vycházel ze zprůměrované ceny, což je opět cena ničím neprokázaná, jde pouze o jeho odhad.
26. Žalobce nakupoval velké množství PHM, za což dostával paragony z různých čerpacích stanic, jako doklady za nákupy PHM. Data vystavení těchto paragonů však nesouhlasila s daty dodání PHM do areálu Lípa. Žalobce nakupoval PHM za cenu nižší, než byly aktuální ceny na čerpacích stanicích, přičemž dostával fiktivní paragony na cenu vyšší, než kolik ve skutečnosti za PHM zaplatil. Žalobce jednoznačně věděl, že předkládané doklady nebyly pravé.

27. Žalovaný dále odkázal na rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2007, č. j. 5 Afs 104/2006-73, z něhož vyplývá, že „*Daňově uznatelnými budou tyto výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoliv pochybností prokáže jak jejich skutečného vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů.*“
28. Ačkoliv se žalobce staví do role oběti skupiny podvodníků, a také udává, že pro něj dostatečným trestem již byl neuznaný odpočet DPH z těchto PHM, nezbavuje ho to důkazního břemene ve vztahu k prokázání výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.
29. Pokud žalobce namítal, že v napadeném rozhodnutí absentuje skutečnost, v jaké výši a na jakém základě stanovil žalovaný cenu za 1 l PHM, pak k tomu žalovaný ve vyjádření uvedl, že se v napadeném rozhodnutí cenou za 1 l PHM blíže nezabýval, protože tato otázka nebyla odvolací námitkou a žalovaný přezkoumával prvostupňové rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání. Jinak však údaje o okolnostech prodeje, litrech, ceně za litr a tržbě byly zjištěny z pomocné evidence prodeje – Zeleného sešitu a byly uvedeny ve Zprávě o daňové kontrole, s níž byl žalobce řádně seznámen. Napadené rozhodnutí tak není z uvedených důvodů nepřezkoumatelné.
30. Pokud jde o společnost APOL TRANS, pak u této společnosti byla provedena z podnětu PČR také daňová kontrola a v jejím rámci bylo prokázáno, že tato společnost spotřebovala veškeré nakoupené PHM pro svou ekonomickou činnost. Naopak z pohybů na účtech od 1. 1. do 21. 12. 2011 společnosti APOL TRANS (konkrétně na účtu 518, včetně analytického členění) neplynulo, že by zde byly zaúčtovány nějaké náklady z titulu pronájmu. Ani daňovou kontrolou u žalobce nebylo zjištěno, že by žalobce fakturoval společnosti APOL TRANS v roce 2011 jakýkoliv pronájem čehokoliv, včetně pronájmu bencaloru.

IV. Replika žalobce k vyjádření žalovaného

31. V podání ze dne 2. 1. 2016 žalobce setrval ve své dosavadní argumentaci a blíže se ještě vyjádřil k dodatečně stanovenému příjmu za prodej PHM na základě tzv. Zeleného sešitu. Žalobce neměl přístup do trestního spisu PČR, proto upozorňoval, aby skutečnosti týkající se ceny za 1 l PHM správce daně z tohoto trestního spisu zjistil. Žalovaný však na tuto skutečnost nijak nereagoval. Nejde tedy o pouhé přání žalobce, ale o nezákonný postup žalovaného, při němž odmítl provést důkazní prostředek.
32. Není pravdou, že žalovaný není povinen přebírat aktivitu ve vyhledávání důkazních prostředků k prokázání výdajů žalobce za PHM. Žalovaný je totiž povinen zjistit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně co nejúplněji a není tím vázán návrhy žalobce. Současně je povinen zjistit skutečný stav věci. V této souvislosti žalobce odkázal na rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-51.
33. Žalovanému bylo známo, že žalobci byly PHM fyzicky dodány a rovněž mu bylo známo, kdo mu tyto PHM dodal. Žalobce současně prokázal i záznamy o provozu vozidla, že uvedené množství PHM spotřeboval pro svou ekonomickou činnost. Bylo tedy rozhodné, aby správce daně zjistil cenu za 1 l PHM od PČR. Jelikož to neučinil, byla daň stanovena

v rozporu se zákonem. Povinnost uvést výpočet, na základě kterého správce daně stanovil žalobci příjmy (cena za 1 l PHM, za které PHM žalobce prodával), plynula správci daně z § 114 odst. 3 daňového řádu. Jelikož toto ustanovení nebylo naplněno, je dodatečně stanovený příjem žalobce nepřezkoumatelný. Žalobce dále setrval na tvrzení, že nebylo rozhodující, zda uvedené PHM mu dodaly subjekty uvedené na dokladech, nýbrž to, zda PHM byly reálně dodány a to reálnými osobami a dále, že tyto PHM žalobce spotřeboval v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. V tomto směru žalobce odkázal na rozsudky NSS ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68, a dále ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-51.

34. Žalovaný žádným způsobem neprokázal, že Zelený sešit patřil žalobci, a že prodeje PHM v tomto sešitu uvedené, jsou příjmem žalobce.
35. Žalobce prokázal, že všechny nakoupené PHM byly spotřebovány pro jeho ekonomickou činnost (prokázáno záznamy o provozu vozidla, které navazovaly na vydané faktury). Žalobce prokazoval pouze spotřebu PHM, které uplatnil v nákladech a nikoliv spotřebu PHM podle Zeleného sešitu. Na podporu tvrzení, že Zelený sešit patří společnosti APOL TRANS, žalobce uvedl řadu důkazních prostředků (poznámka soudu: žalobce tyto prostředky neupřesnil), které však správce daně ignoroval. Svědek K., který předmětný sešit vedl, byl a stále ještě je zaměstnancem společnosti APOL TRANS. Tato společnost odebrala od skupiny osob odsouzených za prodej těchto PHM největší část PHM, což vyplývá z trestních rozsudků.
36. Prodejní nádrž, z níž byly PHM prodávány, měla v nájmu společnost APOL TRANS, což bylo doloženo řádnou nájemní smlouvou. Že tato společnost neúčtovala o nájmu, podle žalobce ještě neprokazuje, že uvedený nájemní vztah neexistoval. Jak již bylo uváděno v žalobě, společnost APOL TRANS měla vedeno účetnictví na velmi nízké odborné úrovni, protože v jejím účetnictví chybělo velké množství významnějších položek. Mimo nájemní smlouvu byly žalovanému předloženy listiny o cejchování a revizi prodejní nádrže, které byly rovněž vystaveny na společnost APOL TRANS.
37. Žalobce předložil hmatatelné důkazy (pozn. soudu: důkazy žalobce neupřesnil), že Zelený sešit patřil společnosti APOL TRANS. Žalovaný nezjišťoval skutečný stav věci, avšak spokojil se pouze se svoji domněnkou, že Zelený sešit patřil žalobci. V tomto směru žalobce znovu odkázal na rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-51.

V. Posouzení věci soudem

38. Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpis (dále jen „s.ř.s.“), bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně, včetně řízení předcházejících jeho vydání a shledal, že **žaloba není důvodná**.
39. Dne 14. 11. 2012 byla s žalobcem zahájena daňová kontrola na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2011. Žalobce se zabýval provozováním autodopravy, a také nákupem a prodejem štěrků a kameniva. Kontrolní zjištění byla řádně projednána s žalobcem a podpisem Zprávy o daňové kontrole byla v roce 2015 ukončena daňová kontrola. Žalobce v odvolacím řízení a i nyní v žalobním řízení rozporoval jen některá

kontrolní zjištění, na jejichž základě mu byla doměřena daň. Jednalo se o nákup náhradních dílů a pneumatik od tvrzených dodavatelů společností Zlín Express a Ajizexan, dále nákup PHM na základě fiktivních dokladů a dále o příjmy za prodej PHM. Tímto žalobce vymezil rozsah soudního přezkumu, protože nepovažoval za správné závěry správce daně o těchto obchodních případech.

40. Z obsahu žaloby plyne, že předmětem sporu v posuzovaném případě je to, zda žalobce unesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání výdajů jako daňově uznatelných za nákup náhradních dílů a pneumatik od společností Zlín Express a Ajizexan ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, dále za nákup PHM od společností Alitron, Makro a ČSAD Invest a dále rozporoval i to, zda měl povinnost přiznat daň z příjmů fyzických osob v souvislosti s příjmy z prodeje PHM drobných odběratelům na základě pomocné evidence prodeje (Zelený sešit A4).
41. Kontrolou daňové evidence správce daně mimo jiné zjistil (kontrolní zjištění 9. a 10. Zprávy o daňové kontrole), že žalobce uplatnil ve výdajích ovlivňujících základ daně výdaje za nákup náhradních dílů a pneumatik od dodavatele Zlín Expres ve výši 203.418 Kč (celkem 5 přijatých faktur) a výdaj za nákup 6 ks pneumatik od dodavatele Ajizexan ve výši 44.880 Kč. Výčet faktur byl podán na str. 16 napadeného rozhodnutí (pro stručnost na něj soud odkazuje). Jednalo se o toto zboží: náprava do tahače, chladič a intercooler do tahače, třmeny do tahačů a návěsů a 3x nákup pneumatik do návěsů.
42. Ze správního spisu soud zjistil, že daňová kontrola byla zahájena na základě podnětu PČR, a to především s ohledem na dodávky PHM od organizované skupiny osob. Správci daně byla postoupena Policií ČR spousta podkladů. Již z výpovědi svědka K. M., bývalého jednatele společnosti Ajizexan, učiněného na Policii ČR dne 6. 3. 2012, vzniklo správci daně podezření, že šlo o fiktivně založenou společnost, pročez nemuselo k žalobcem deklarovaným obchodním případům dojít. Správce daně proto zaslal dne 15. 11. 2012 dožádání na Finanční úřad pro Prahu 2 (společnost Ajizexan) a na Finanční úřad pro Jihomoravský kraj (společnost Zlín Expres), na jejichž podkladě se od místně příslušných správců daně těchto společností dozvěděl, že společnosti nejsou kontaktní, popř. mají virtuální sídlo, a se správcem daně nespolupracují. Skutečnosti ohledně dodávek náhradních dílů a pneumatik tak nemohly být ověřeny. Vzhledem k získaným pochybnostem, zda došlo k uskutečnění výdaje způsobem deklarovaným žalobcem, správce daně vyzval dne 28. 1. 2013 žalobce Výzvou k prokázání, že uvedené výdaje byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 ZDP. Tím přešlo důkazní břemeno znovu na žalobce, neboť správce daně dostal své povinnosti vyplývající z § 92 odst. 5 daňového řádu a ve Výzvě vyjádřil důvodné pochybnosti týkající se věrohodnosti předložených formálních dokladů (dle § 92 odst. 5 daňového řádu unesl důkazní břemeno, které na něm leželo). Bylo tedy na žalobci dle § 92 odst. 3 daňového řádu, aby prokázal svá tvrzení a rozptýlil důvodné pochybnosti správce daně o jeho tvrzeních. Je ponecháno na vůli žalobce, jaké důkazy k vyvrácení pochybností správce daně předloží. K tomu soud konstatuje, že účetní doklady, byť formálně bezvadné, nejsou samy o sobě způsobilé prokázat faktické vynaložení deklarovaného nákladu a ani jeho výši.

43. V posuzovaném případě žalobce předložil pouze přijaté faktury od deklarovaných dodavatelů, dále písemné Prohlášení S. L. a M. Š. (zaměstnanec žalobce a zaměstnanec společnosti APOL TRANS) a dále navrhl výslech svědků S. L. a M. Š.
44. Výše uvedené důkazní prostředky jsou součástí správního spisu. Soud zjistil, že Prohlášení učiněná oběma svědky jsou totožného obsahu. V průběhu daňového řízení bylo zjištěno, že je sepisovala paní S. Č., tehdejší jednatelka společnosti APOL TRANS. V Prohlášeních byly uváděny registrační značky vozidel, na kterých měly být opravy pomocí dodaných náhradních dílů prováděny, avšak z pozdějších svědeckých výpovědí obou osob vyplynulo, že některá vozidla podle těchto registračních značek ani neznaly. Podepsaná písemná prohlášení tak obsahovala podle všeho informace, které prohlašující osoby neznaly. Mimo to obě osoby prohlašovaly, že montovaly nebo byly svědky montáže různých náhradních dílů do tahače a návěsů. Nepotvrdili však, že byli přítomni u sjednání dokladovaných obchodních případů, dodání deklarovaných náhradních dílů a pneumatik od deklarovaných dodavatelů, popř., že byli přítomni i u předání platby těmto deklarovaným dodavatelům za předmětné zboží. Lze přisvědčit žalovanému, že tato čestná prohlášení nejsou důkazním prostředkem ve smyslu § 93 odst. 1 daňového řádu, kterými bylo možno ověřit rozhodné skutečnosti pro stanovení daňové povinnosti žalobci, neboť žádné z rozhodných skutečností, které měl žalobce v daňovém řízení prokázat, nepotvrzují. Z obsahu napadeného rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že uvedený důkaz byl proveden a vzat na vědomí, nicméně nebyl osvědčen jako důkaz k prokázání rozhodných skutečností, jež byly po žalobci požadovány.
45. Správce daně dále řádně provedl výslechy svědků S. L. a M. Š. Oba svědci ve výpovědích obecně potvrdili, že do tahače a návěsů byly montovány různé náhradní díly a pneumatiky. Pokud jde o opravu nápravy do tahače reg. zn., pak svědci toto vozidlo vůbec nezmiňovali (výdaj 56.000 Kč dle dokladu 11HV-086 za nákup nápravy od Zlín Express). Pokud jde o chladič a intercooler do tahače reg. zn., pak svědek L. nevěděl, od koho byly tyto konkrétní náhradní díly pořízeny; svědek Š. sice sdělil, že se měnil intercooler a chladič, avšak nebyl si jistý, kdo chladič dovezl, uváděl, že se mu zdá, že chladič dovezl Ajizexan nebo Zlín Express, posléze uvedl, že jej společnosti dovezly společně (výdaj 18.818 Kč dle dokladu 11HV-079 za nákup chladiče a intercooleru od Zlín Express). K nákupu třmenů do tahačů a návěsů žalobce na výzvu správce daně nespecifikoval, do jakých vozidel měly být tyto náhradní díly namontovány a žádným způsobem nedoložil nákup těchto náhradních dílů od společnosti Zlín Express (výdaj 52 000 Kč dle dokladu 11HV-078). Dále se jednalo o pneumatiky do návěsů dle tří daňových dokladů (první výdaj 45.000 Kč dle dokladu 11HV-091, druhý výdaj 31.600 Kč dle dokladu 11HV-093 a třetí výdaj 44.880 Kč dle dokladu 11HV-022). První z výdajů za pneumatiky se měl týkat tahače reg. zn. a návěsu Svědci vůbec neuvedli, že by na tahači proběhla montáž pneumatik. K návěsu reg. zn. svědek L. uvedl, že šlo o zánovní návěs, který sám používal, proto věděl, že se tam měnily pouze pneumatiky, a ty byly podle něj koupeny od pneuservisu Vrubel. Naopak svědek Š. u tohoto návěsu vyjmenoval víc oprav (brzdové kotouče, třmeny a pneumatiky) avšak již nevěděl, kdo dovezl pneumatiky (Vrubel nebo Ajizexan). Z provedeného porovnání je zřejmý nesoulad mezi výpověďmi svědků ohledně těchto oprav. V případě druhého výdaje 31.600 Kč na pneumatiky do návěsů reg. zn. a oba svědci nevěděli, o jaké návěsy se jednalo a jaké opravy na nich měly být provedeny. V případě třetího výdaje 44.880 Kč za

pneumatiky do návěsů reg. zn. a opět oba svědci nevěděli, jaké opravy na nich měly být provedeny, resp. druhý návěs žádný ze svědků nezmínil.

46. Z výše provedeného hodnocení svědeckých výpovědí je zřejmé, že svědecké výpovědi S. L. a M. Š. věrohodným způsobem neprokázaly, že předmětné náhradní díly a pneumatiky byly dodány společnostmi Zlín Express a Ajizexan. Proto zcela po právu uvedené svědecké výpovědi správce daně neosvědčil jako důkaz prokazující tvrzení žalobce. Nadto lze ve shodě s žalovaným uvést, že nepřesný popis svědka Š. ohledně vozidla společnosti Zlín Express (bílá dodávka s hnědými a béžovými firemními nápisy na zadních dveřích, na boku a vzadu) a v rozporu s fotografiemi získanými z veřejně dostupných informačních zdrojů již neměl vliv na celkové hodnocení věrohodnosti svědeckých výpovědí. To platilo i v případě popisu vozidel společnosti Ajizexan, která svědek Š. již nedokázal popsat.
47. Vedle shora uvedených důkazních návrhů žalobce ještě předložil listinné důkazy – přijaté faktury, ty však nebyly samy o sobě způsobilé prokázat faktické vynaložení deklarovaného nákladu a ani jeho výši. Žalobce tedy celkově předložil jen takové důkazní prostředky, které neprokázaly, že k dodávkám náhradních dílů a pneumatik skutečně došlo, že byly provedeny v rozsahu uvedeném na faktuře a deklarovanými dodavateli, a že bylo těmto dodavatelům zboží zapláceno v rozsahu rovněž uvedeném na faktuře.
48. Soud poukazuje na to, že pro posouzení předmětného případu je rozhodující § 24 odst. 1 ZDP, podle něhož má žalobce právo na odečet výdajů ve výši prokázané poplatníkem, které vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Nemůže se tedy jednat o jakýkoliv výdaj vynaložený žalobcem, ale pouze takový, který má bezprostřední vazbu na jeho podnikatelskou činnost. Základem pro posouzení, zda žalobce přiznal a odvedl daň v odpovídající výši je jeho daňová evidence vedená dle § 7b ZDP. Přičemž samotné předkládané doklady neprokazují, že dokladovaný výdaj byl skutečně vynaložen, a že se plnění fakticky uskutečnilo. S ohledem na základní principy daňového řízení a rozložení důkazního břemene leželo v posuzované věci důkazní břemeno na žalobci. Tvrdil-li, že v posuzovaných obchodních případech šlo o daňový výdaj, byl povinen tuto skutečnost nejen doložit písemnými doklady, ale také byl povinen své tvrzení prokázat (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Jestliže žalobce neprokázal v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze jeho důkazní břemeno přenášet na správce daně s poukazem na § 92 odst. 5 daňového řádu a dovozovat, že je to správce daně, kdo nesplnil své povinnosti, protože správce daně nepřebírá odpovědnost žalobce za prokázání skutečného stavu věci. Daňové řízení je ovládáno zásadou formální pravdy (povinnost tvrzení i prokazování tíží daňový subjekt), a proto správci daně nepřísluší vyhledávat důkazy namísto daňového subjektu. Vyjde-li v řízení najevo skutečnost, která svědčí ve prospěch daňového subjektu, je správce daně povinen ji vyhodnotit, avšak není jeho povinností konstruovat další možnosti, které by mohly být pro daný subjekt příznivější a vyhledávat případné důkazy k potvrzení či vyvrácení jistých hypotéz. Rámec rozhodných okolností pro stanovení daňové povinnosti určuje prvotně daňový subjekt tím, co uvede v daňovém přiznání nebo v povinně vedené dokumentaci.
49. Ačkoliv prokazování uskutečnění daňového výdaje je prvotně záležitostí dokladovou, správce daně se musel zabývat také skutečností, zda dokladovaný stav dle předložených dokladů, je v souladu se stavem skutečným, tj., zda skutečně došlo k realizaci předmětných

služeb deklarovaným způsobem. Za situace, kdy žalobce nebyl schopen předložit dostatečné důkazy o tom, jakým způsobem byla deklarovaná služba realizována, neunesl důkazní břemeno a nemůže předmětné výdaje deklarovat jako výdaje daňově účinné. V posuzovaném případě nebyla prokázána ani realizace dodání náhradních dílů deklarovanými dodavateli. Listinné důkazy jako faktury či pokladní doklady neprokazují, že se služba skutečně realizovala (nejsou důkazem o uskutečnění obchodního případu), nýbrž jsou jen tvrzením žalobce o deklarovaném plnění. Faktické uskutečnění deklarovaného plnění však prokázáno nebylo. Žalobci se nepodařilo rozptýlit důvodné pochybnosti správce daně o jeho tvrzení. V takovém případě nepřechází důkazní břemeno opět na správce daně, protože ten v případě neosvědčení důkazního prostředku za důkaz tvrzených skutečností, nepřebírá odpovědnost za prokázání skutečného stavu věci.

50. V posuzované věci správce daně nepožadoval po žalobci prokázání takových skutečností, které by byly nad rámec zákona, anebo by je žalobce nebyl schopen doložit. Jednalo se o skutečnosti, které měly být žalobci známy a měly pomoci objasnit skutkový stav věci. Okolnosti dodání náhradních dílů a pneumatik, včetně jejich zaplacení, jsou zcela běžnými skutečnostmi a pro žalobce by neměl být problém tyto skutečnosti správci daně doložit a prokázat. Pokud tak žalobce neučinil, nemůže po správci daně požadovat, aby ve věci konal sám, neboť daňové řízení je založeno na prioritní povinnosti žalobce, jako daňového subjektu, dokazovat vše, co sám tvrdí. Správce daně skutkový stav netvrdí ani nevytváří, protože vychází ze skutkového stavu vymezeného žalobcem, a proto jej ani neprokazuje.
51. Pokud žalobce tvrdil, že jediným důvodem pro uznání předmětných výdajů bylo to, že správce daně konstatoval nekontaktnost dodavatelů Zlín Express a Ajizexan, pak podle krajského soudu se toto tvrzení nezakládá na pravdě. Nekomaktnost uvedených dodavatelů a nemožnost u nich ověřit skutečné provedení dodávek náhradních dílů a pneumatik založily pouze pochybnosti správce daně o uskutečnění deklarovaných výdajů. Předmětem samotného dokazování při daňové kontrole pak byla daňová uznatelnost deklarovaných výdajů, což musel prokazovat sám žalobce. Pro uznatelnost daňového výdaje bylo rozhodné to, zda plnění bylo poskytnuto subjektem deklarovaným jako dodavatel na účetních dokladech, dále zda tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění, včetně její výše, a také to, zda výdaj byl vynaložen za deklarované plnění. Uvedené rozhodné okolnosti však žalobce neprokázal, a proto předmětné výdaje žalobce neosvědčil jako daňově účinné. Provedené důkazní prostředky v daňovém řízení nevedly k jednoznačnému závěru o tom, zda a v jakém rozsahu byly dodávky náhradních dílů a pneumatik opravdu uskutečněny. Přiloženými listinnými dokumenty nebylo také prokázáno, s kým žalobce jednal jménem dodavatele, jakým způsobem mu byly náhradní díly a pneumatiky dodány, komu byla předána hotovost za toto zboží. Zjištěné skutečnosti neposkytly důvěryhodný obraz o předmětných obchodních případech, který byl nutný pro posouzení daňové uznatelnosti předmětných výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.
52. Pokud jde o žalobcem odkazovaná rozhodnutí NSS, pak je krajský soud neshledal k posuzovanému případu příleňavými. Povinností vyplývajícím z rozsudku č. j. 5 Afs 70/2010-93 žalovaný v posuzovaném případě dostal, neboť nesetřval na zjištěních a informacích získaných od jiných správců daně, zabýval se v daňovém řízení sám otázkou faktického dodání fakturovaného zboží a daňovou uznatelností deklarovaných výdajů dle § 24 odst. 1 ZDP. Skutkový stav se pokusil zjistit i pomocí navržených svědeckých

výpovědí. Pokud jde o rozsudek NSS sp. zn. 8 Afs 74/2009, z nějž má vyplývat to, že důkazní návrh nelze odmítnout jen proto, že je v rozporu s jiným a dříve získaným důkazem, pak takový případ v nyní posuzované věci nenastal, žalovaný ani správce daně důkazy nijak neselektovali, navržené důkazy řádně provedli a dokazování neprováděli jen formálně. V případě rozsudků NSS sp. zn. 7 Afs 2/2013 šlo o situaci, kdy si svědek přesně nevybavoval, které konkrétní osobě byla hotovost vyplacena. Bylo konstatováno, že by bylo jen iluzorní, pokud by si měl svědek po delší době přesně pamatovat, kdo konkrétně s ním jednal a jakých okolností se toto jednání detailně týkalo. V případě žalobce však o takové okolnosti nešlo. Žalobce navrhl svědecké výpovědi za účelem prokázání uskutečnění obchodních případů – dodání náhradních dílů a pneumatik, protože uvedené osoby řídili vozidla žalobce a podíleli se na jejich údržbě či opravách. I přes úvahu o tom, že od obchodních případů uplynul delší čas a svědci mohli určité detaily obchodních případů zapomenout, z výpovědí svědků nevyplynulo, že náhradní díly a pneumatiky byly nakoupeny od společností Zlín Express a Ajizexan. Takovými poznatky svědci nedisponovali a vůbec nešlo o to, že by si přesně nevybavovali, které konkrétní osobě byla hotovost za dodané náhradní díly a pneumatiky vyplacena. K žalobcovu poukazu na rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 5/2008 krajský soud opět uvádí, že v posuzované věci byly řádně provedeny veškeré žalobcem navržené důkazy, tyto byly hodnoceny a nedocházelo k jejich svévolnému vylučování či selekci a ani k provádění jen formálního dokazování. V posuzovaném případě žalobce nedošlo ani k tvrzenému nedostatečnému dokazování či nedostatečnému zjištění skutkového stavu. V tomto směru totiž žalobce odkazoval na rozsudek NSS č. j. 8 Afs 144/2014-51, podle něhož platí, „že se finanční orgány nemohou spokojit pouze s formálním skutkovým stavem, ale jsou povinny vést dokazování ke zjištění skutečného stavu věci. Nelze tedy dospět k závěru, že žalobce neunesl důkazní břemeno pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů (...)“. Podle krajského soudu bylo v nyní posuzované věci přesně takto správně postupováno, neboť pro zjištění skutkového stavu nepostačovaly formálně bezvadné daňové doklady, nýbrž bylo třeba zjistit, zda deklarovaný údaj byl fakticky uskutečněn. Oproti rozsudku NSS však v daném případě měl žalobce předkládané daňové doklady v pořádku (nebyly vytýkány nedostatky), avšak pochybnosti vznikly o tom, zda obchodní případy deklarované na těchto dokladech skutečně proběhly, a zda v souvislosti s nimi měl žalobce daňově uznatelný výdaj.

53. V závěru k tomuto kontrolnímu zjištění soud musí ještě reagovat na některé nepravdivé závěry žalobce, které uvedl v žalobě k svědeckým výpovědím. Není pravdou, že svědecké výpovědi prokázaly dodávky náhradních dílů a pneumatik na základě dokladů od společností Zlín express a Ajizexan. Svědek Š. možná potvrdil existenci těchto dvou společností, ale již nikoliv to, že žalobci dodali předmětné náhradní díly a pneumatiky. Svědek L. totiž ve své svědecké výpovědi uvedl, že neví, od koho byly náhradní díly nakupovány, a u pneumatik pouze uvedl pneuservis Vrubel. Jak již bylo výše uvedeno svědek Š. sice názvy obou společností (Zlín express a Ajizexan) zmiňoval, avšak v kontextu dalších nepřesností (viz výklad shora), byla jeho výpověď posouzena jako nevěrohodná. Nelze souhlasit ani s tvrzením žalobce v tom, že svědci popsali konkrétně vozy, kterými byly náhradní díly dopravovány. Svědek L. totiž vůbec nevěděl, od koho byly náhradní díly nakupovány, tudíž nevěděl ani to, jakými vozy měly být údajně dopravovány. Svědek Š. sice popsal zevrubně dodávku společnosti Zlín expres, avšak tento popis neodpovídal jiným skutečnostem, např. informacím (fotografiím) získaným z veřejně dostupných

informačních zdrojů. V případě společnosti Ajizexan nedokázal jejich vozidla popsat vůbec. Není pravdivé ani tvrzení žalobce v tom, že svědci potvrdili existenci konkrétních náhradních dílů a pneumatik. Je pravdou, že žalobce nakupoval náhradní díly a pneumatiky, neboť vlastnil několik nákladních vozidel a návěsů, která používal ke své podnikatelské činnosti. Avšak žalobce a ani svědci neprokázali, že předmětné náhradní díly a pneumatiky žalobce nakoupil od deklarovaných společností, za deklarované ceny, a že částky deklarované na dokladech byly skutečně uhrazeny těmto dodavatelům.

54. Krajský soud nemohl přisvědčit ani tvrzení žalobce v tom, že provedené svědecké výpovědi byly velmi věrohodné a nebyly předem připraveny. Z protokolu o výsledku svědka S. L. ze dne 30. 4. 2013 (založeného ve správním spise) vyplývá, že tento svědek si v průběhu své svědecké výpovědi vzal k dispozici papír, z něhož přčetl, jaké opravy byly provedeny, neboť si to údajně nezapamatoval. Tyto připravené druhy oprav korespondovaly s nakoupenými náhradními díly dle kontrolovaných faktur od deklarovaných dodavatelů. Je však pravdou, že pokud si tyto opravy svědek nepamatoval, pak není zřejmé, jak si je mohl zapsat na papír.
55. Žalobce sice uvedl k svědeckým výpovědím, že mezi nimi byly drobné rozpory, které víceméně omlouval ztrátou paměti v důsledku uplynutí času. Uplynutí času však nemohlo způsobit to, že svědecké výpovědi se v některých opravách výrazně lišily, svědek L. u zánovního návěsu reg. zn. zmínil pouze výměnu pneumatik, když svědek Š. u téhož zmínil vedle pneumatik ještě výměnu brzdových kotoučů a třmenů. Podle svědka Š. přitom tyto opravy prováděl svědek L. a pan Š. mu pomáhal. Je také pravdou, že na řadu registračních značek vozidel si svědci nevzpomněli. Neznalost registračních značek u vozidel však nebyla jako taková podstatná, byť se oba svědci nacházeli v areálu dílny každý den, když řídili vozidla žalobce (popř. společnosti APOL TRANS) a prováděli jejich údržbu. Mohli mít alespoň náznak registračních značek v paměti, na rozdíl od běžných občanů, kteří v rámci své profese nepřichází s tímto do styku. Krajský soud závěrem k tomuto kontrolnímu zjištění uvádí, že správce daně i žalovaný hodnotili uvedené výpovědi (i ostatní důkazy) logicky a správně, v souladu s jejich obsahem a v souladu s právními předpisy. Důkazy byly hodnoceny objektivně a nebyly ignorovány žádné důkazy a skutečnosti, které svědčily ve prospěch žalobce. Dokazování bylo prováděno řádně a nedocházelo k selekci důkazů, řádně byl rovněž zjištěn skutkový stav a skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daně. Uvedené pak bylo popsáno ve Zprávě o daňové kontrole a v napadeném rozhodnutí. Námitky žalobce tak soud pokládá za nedůvodné.
56. Žalobce dále napadal kontrolní zjištění týkající se nákup PHM od společnosti Alitron, Makro a ČSAD Invest, přičemž žalobce ve výdajích ovlivňujících základ daně tyto nákupy jako výdaje uplatnil ve výši 158.292,84 Kč (od dodavatele Alitron) a ve výši 575.386,97 Kč (od dodavatelů Makro a ČSAD Invest).
57. V daňovém řízení bylo zjištěno, že uvedené společnosti nevystavily v předmětných dnech (deklarovaných na paragonech) uvedené daňové doklady, které si žalobce uplatnil ve výdajích. Rozdíly byly také v ceně za litr prodané nafty v uvedené dny. Jak později žalobce přiznal, jednalo se o fiktivní doklady. Jelikož uvedené společnosti paragony nevystavily a platby za prodej PHM nepřijaly, správce daně vyzval dne 28. 1. 2013 Výzvou žalobce k prokázání, že výdaje na nákup PHM byly vynaloženy v souladu s § 24 odst. 1 ZDP.

58. I v tomto případě tedy platily pro uplatnění daňově uznatelného výdaje podmínky uvedené v § 24 odst. 1 ZDP, za nichž má daňový subjekt právo na odečet výdajů ve výši prokázané poplatníkem, jak již bylo výše doloženo u předchozího kontrolního zjištění. U posuzovaného kontrolního zjištění žalobce předložil paragony – tankovací listky. I v jejich případě platí, že účetní doklady, byť po formální stránce perfektní, nejsou samy o sobě způsobilé prokázat faktické vynaložení deklarovaného nákladu ani jeho výši, a nemusí tak být dostatečným důkazem uskutečnění transakce v nich deklarované, pokud vzniknou pochybnosti o skutečnostech zachycených na těchto dokladech. V daném případě byla daňová kontrola zahájena na základě podnětu PČR, z něhož vyplývalo, že žalobce nakupoval od organizované skupiny osob minerální olej, jež byl dovážen ze zahraničí a byl osvobozen od spotřební daně. Ve výdajích však žalobce uplatňoval výdaje za nákupy PHM – nafty. Správcem daně bylo v řízení prokázáno, že společnosti uvedené na předkládaných paragony tyto doklady nevystavily a platby za dodání PHM (prodej) nepřijaly. Tuto skutečnost ostatně v závěru nepopíral ani žalobce.
59. Správce daně unesl své důkazní břemeno dle § 92 odst. 5 daňového řádu a žalobci sdělil důvody svých pochybností stran faktické realizace služeb deklarovanými dodavateli (zaslal žalobci Výzvu). Důkazní břemeno tedy přešlo na žalobce, který měl rozptýlit důvodné pochybnosti správce daně a prokázat svá tvrzení. Žalobce však nedoložil takové důkazní prostředky, kterými by unesl své důkazní břemeno a prokázal požadované skutečnosti.
60. Pro rozložení důkazního břemene a povinnosti správce daně při dokazování, resp. daňového subjektu, platí výklad, který byl již uveden u předchozího kontrolního zjištění (výdaje na nákup náhradních dílů a pneumatik). Žalobce v posuzované věci neprokázal výdaj za nákup PHM, neboť tyto PHM nebyly nakoupeny od deklarovaných dodavatelů. Přitom jednou z hlavních podmínek pro odečtení daňově uznatelného výdaje je jeho prokázání poplatníkem. Prokazování výdajů doklady, u nichž bylo najisto prokázáno, že nebyly vyhotoveny tím, kdo je na nich uveden, nemůže vést k závěru, že jde o důkaz podle § 93 daňového řádu, jenž prokazuje rozhodné skutečnosti. Neprokáže-li daňový subjekt od koho PHM nakoupil, kdo vystavil paragony a přijal finanční částky, nelze deklarované výdaje považovat za daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Když bylo žalobci sděleno, že předložené paragony nebyly vystaveny osobami, které jsou na nich jako dodavatelé uvedeni, a že tyto osoby ani nepřijaly platby za PHM, byl současně vyzván, aby náhradním způsobem prokázal a doložil skutečnosti jím tvrzené, tedy že výdaje na PHM vynaložil a v jaké výši. Není pravdou, jak žalobce tvrdí v žalobě, že podmínky uvedené v § 24 odst. 1 ZDP splnil, neboť žalobce neprokázal, jaké skutečné výdaje za PHM vydal, komu platby za dodané PHM hradil a jaké skutečné množství PHM mu bylo dodáno. Žalobce ke svým tvrzením předložil pouze spotřebu nafty na svůj vozový park, záznamy o provozu vozidla registrační značky a knihy jízd. Těmito podklady se žalobci nepodařilo jednoznačně a transparentně prokázat skutečný obsah obchodních transakcí promítnutých do fiktivních dokladů. Pouhé tvrzení, že žalobce PHM nakoupil a spotřeboval, neprokazuje daňový výdaje.
61. V rámci trestního řízení žalobce do protokolu o výsledku svědka vypověděl, že přesně neví, jaké celkové množství PHM mu bylo dodáno (některé barely na 1000 l) nebyly plné, mohlo v nich být i o 100 l méně. Potvrdil také, že nekontroloval, zda fiktivní tankovací

lístky za naftu, které dostával jednou měsíčně, odpovídaly hodnotě a množství nafty dodané a skutečně spotřebované.

62. Z průběhu daňového řízení je zřejmé, že žalovaný prováděl porovnávání předložených fiktivních paragonů a dokladů skutečně vystavených jednotlivými čerpacími stanicemi. Zjistil, že ceny na těchto stanicích byly nižší, než ceny uváděné za totéž na fiktivních paragonech. U společnosti ČSAD Invest byly skutečné ceny o 1 Kč/l nižší a v případě společnosti Makro byly ceny nižší o 1-2 Kč/l. Z trestního řízení k nelegálnímu dovozu minerálního oleje a k jeho prodeji dále vyplynulo, že koneční odběratelé (včetně žalobce) nakupovali přibližně o 2 Kč /l levněji tuto komoditu, než byla cena na běžných čerpacích stanicích. Odposlechy dokonce zmiňovaly cenu o 4-5 Kč/l levnější než je cena obvyklá. Tomu odpovídá i následné sdělení žalobce u PČR, že PHM nakupoval za cenu v rozmezí 27-31 Kč/l, přičemž v roce 2011 se ceny na čerpacích stanicích pohybovaly mezi 32-34 Kč/l. Naproti tomu v daňovém řízení žalobce předložil paragony, na nichž byla cena za dodané PHM ještě vyšší, než byly běžné ceny na čerpacích stanicích. Lze uvedené tedy shrnout tak, že žalobce vypověděl na PČR, že PHM pořizoval za ceny nižší, než je cena obvyklá, přičemž předkládal paragony vykazující cenu vyšší, než je cena v místě a čase obvyklá.
63. S hodnocením výše uvedených zjištění žalovaný nemohl dospět k závěru, že žalobce prokázal, v jaké výši byly výdaje na nákupy PHM skutečně uskutečněny. Navíc bylo prokázáno, že žalobce uplatňoval výdaje na nákupy PHM za cenu zjevně vyšší, než byla cena obvyklá a než sám vynakládal. Přestože žalobce při své podnikatelské činnosti využívá nákladní autodopravu a má spotřebu PHM, nemůže toto samo o sobě znamenat, že uplatňované výdaje lze považovat za daňově uznatelné, aniž by bylo ze strany žalobce prokázáno, že k jejich vynaložení skutečně došlo v rozsahu, v jakém jsou uváděny na předmětných dokladech. Žalobci se nepodařilo prokázat žádnou z rozhodných skutečností, tedy to, zda deklarované plnění bylo poskytnuto skutečně subjektem uvedeným jako dodavatel na účetních dokladech, zda tento subjekt přijal úplatu za poskytnuté plnění a dále, zda předmětný výdaj byl vynaložen právě na deklarované plnění. Jelikož žalobce rozhodné skutečnosti neprokázal, neunesl k nim důkazní břemeno, byla ukončena daňová kontrola s negativním výsledkem a žalobci nemohly být uplatněné výdaje v předmětné výši uznány.
64. Žalobce se v podané žalobě dovolává toho, že žalovaný měl vycházet z trestních rozsudků a vzít v potaz to, že osoby prodávající PHM v nich byly identifikované, přičemž mohl dovodit, že částky za PHM obdržely. Dále měl vyjít z evidence jízd vozidel v případě množství spotřebovaných PHM a i z výpovědi žalobce před PČR, v níž tvrdil, že PHM nakupoval za cenu v rozmezí 27 – 31 Kč/l. Z toho měl správce daně dovodit průměrnou cenu nakupovaných PHM ve výši 21 Kč/l. Uvedená tvrzení a návrhy žalobce musí krajský soud odmítnout.
65. Žalobce se nemůže dovolávat toho, že měl za něj správce daně převzít aktivitu ve vyhledávání důkazních prostředků k prokázání tvrzení a výdajů žalobce za PHM jako daňově uznatelných výdajů. Současně nemůže požadovat, aby některá jeho tvrzení převzal správce daně za prokázaná, aniž by sám předložil relevantní důkazní prostředky k prokázání těchto svých výdajů (dokládány jen fiktivní doklady). Sama výpověď žalobce

na PČR, že PHM nakupoval za cenu v rozmezí 27 – 31 Kč/l, není důkazem prokazujícím skutečnou cenu, za kterou žalobce PHM nakupoval. Jde o pouhé tvrzení (konstatované v odůvodnění napadeného rozhodnutí), ničím neprokázané. Žalovaný toto konstatoval s poukazem na to, že ceny na předložených paragonech nic nevypovídají o skutečných cenách, za které byly PHM dodány. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí z tohoto titulu nedospěl k závěru, že žalobce svým tvrzením v trestním řízení prokázal skutečnou cenu, za kterou PHM nakupoval. Výpočet žalobce vychází z jeho „zprůměrované“ ceny, která není ničím prokázána a je pouze smyšlená nebo odhadovaná žalobcem.

66. Výše uvedené lze shrnout tak, že žalobce nakupoval velké množství PHM, za což dostával paragony z různých čerpacích stanic, jako doklady za nákupy těchto PHM, data vystavení těchto paragonů však nesouhlasila s daty dodání PHM do areálu žalobce. Žalobce nakupoval PHM za cenu nižší, než byly aktuální ceny na čerpacích stanicích, přičemž dostával fiktivní paragony na ceny vyšší, než kolik ve skutečnosti za PHM zaplatil. Ačkoliv žalobce věděl, že paragony nebyly pravé, předkládal je v daňovém řízení k prokázání svých výdajů. Žalobce posléze změnil svá tvrzení oproti původním tvrzením, která chtěl doložit fiktivními doklady. Pokusil se i za takové situace prokázat uskutečnění výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP, ale bylo na něm, aby bez jakýchkoliv pochybností prokázal skutečné vynaložení těchto výdajů za účelem dosažení, zajištění či udržení svých příjmů. V uvedené situaci lze odkázat na rozsudek NSS ze dne 14. 6. 2007, č. j. 5 Afs 104/2006-73, z něhož vyplývá, že *„I v situaci, kdy správce daně vyvrátí tvrzení daňového subjektu ohledně osoby dodavatele prací uvedeného na účetním dokladu, je povinen zabývat se uplatněnými návrhy daňového subjektu na doplnění dokazování, jimiž prokazuje uskutečnění tohoto výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Daňově uznatelnými však budou tyto výdaje jen za předpokladu, že daňový subjekt bez jakýchkoliv pochybností prokáže, jak jejich skutečné vynaložení, tak i to, že byly vynaloženy za účelem dosažení, zajištění či udržení jeho zdanitelných příjmů.“*
67. Žalobce se v žalobě stavěl do role oběti skupiny podvodníků s minerálními oleji a dovolával se i toho, že již dostatečným trestem pro něj byl neuznaný odpočet DPH z těchto PHM. K tomu krajský soud uvádí, že závěry daňových orgánů mohou být vůči žalobci velmi přísné, avšak ani to žalobce nezbavuje důkazního břemene ve vztahu k prokázání svých výdajů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP.
68. V posuzované věci tedy nebyly naplněny zákonné podmínky daňové uznatelnosti deklarovaných výdajů za nákup PHM ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Pokud žalobce v žalobě uváděl, že splnil všechny čtyři podmínky (vyplývající z rozsudku NSS č. j. 5 Afs 29/2012-47), pak k tomu soud uvádí, že toto tvrzení není pravdivé. Není splněna hned první podmínka, tedy, že žalobce výdaje na nákup PHM skutečně vynaložil v deklarované výši. Toto nemohou prokázat ani výdajové pokladní doklady, které byly vystaveny na základě fiktivních paragonů. Vynaložení výdajů v příslušném zdaňovacím období a v souvislosti s udržением příjmů a v souladu se zákonem, již samo o sobě nemůže prokazovat deklarovaný rozsah výdajů a ani deklarovaného dodavatele. Podmínky totiž musí být splněny kumulativně, aby bylo možno výdaj považovat za daňově uznatelný. I ze žalobcem poukazovaného rozsudku NSS ze dne 13. 7. 2011, č. j. 9 Afs 11/2011-68, vyplývá, že je *„Rozhodné faktické vynaložení deklarovaného nákladu, tj. zda tento náklad byl při splnění dalších podmínek daňové uznatelnosti vynaložen v deklarované výši právě za*

deklarované plnění.“ V případě žalobce právě nebylo prokázáno, že deklarované výdaje za nákupy PHM skutečně vynaložil v deklarované výši. V dané věci není přílehavý ani další žalobcem poukazovaný rozsudek NSS ze dne 30. 4. 2015, č. j. 8 Afs 144/2014-51. Výkladem tohoto rozhodnutí lze dospět k závěru, že lze i v situaci krajní, kdy standardní zákonem předpokládaný způsob uplatnění výdaje nebyl daňovým subjektem dodržen, uznat deklarovaný výdaj za souladný s § 24 odst. 1 ZDP, avšak daňový subjekt musí jednoznačně prokázat, že deklarovaný výdaj skutečně nastal, i když za jiných okolností, nežli je uvedeno na daňovém dokladu. Chce-li daňový subjekt eliminovat důsledky svého pochybení, musí pak „vynaložení výdaje prokázat jednoznačným, transparentním způsobem, a tedy uvést a dokázat veškeré skutečné okolnosti týkající se předmětného výdaje, které budou v souladu s ostatními zjištěnými údaji a budou vytvářet přehledný a důvěryhodný obraz o celé transakci“. Taková situace, s ohledem na výše provedený výklad, v případě žalobce nenastala. Další citovaná pasáž z posledně uvedeného rozsudku NSS (o neunesení důkazního břemene pouze na základě formálních nedostatků předložených dokladů) není v daném případě aplikovatelná vůbec.

69. Žádná z okolností vyjádřená v poukazovaných rozsudcích NSS v daném případě nenastala, protože žalobce v průběhu celého daňového řízení nepředložil důkazní prostředky, které by prokazovaly, od koho konkrétně PHM převzal, jaké množství PHM mu bylo skutečně dodáno, komu konkrétně a v jaké výši předal platby za dodávky a jaká byla cena za 1 l dodaných PHM. Rovněž jsou mylné požadavky žalobce na to, že správce daně měl provádět další důkazy. Správci daně nepřísluší vyhledávat důkazy namísto daňového subjektu. Není povinností správce daně konstruovat další možnosti, které by byly pro žalobce příznivější než dosavadní zjištění a vyhledávat případné důkazy, které by hypotézy potvrdily či vyvrátily. Rámec okolností rozhodných pro správné stanovení daňové povinnosti určuje daňový subjekt, a to tím, co uvede v daňovém přiznání nebo v jiné podobné evidenci. Správce daně ani žalovaný nepřikročili ke stanovení daňové povinnosti žalobce pomůckami, neboť předložená daňová evidence měla dostatečnou vypovídací schopnost a vyloučené výdaje na nákupy PHM tvořily cca 22 % z celkových výdajů. Ke stanovení daně za použití pomůcek nebyl dán zákonný důvod a daň mohla být stanovena dokazováním s přihlédnutím i k tomu, že faktické vynaložení některých výdajů nebylo prokázáno. Bylo odpovědností žalobce, jaké obchodní partnery si vybírá a jaké podnikatelské riziko s tím spojené byl ochoten podstoupit. Případné důsledky svého jednání musí nést sám. Lze tak uzavřít, že v daňovém řízení nebyl provedenými důkazními prostředky prokázán skutečný rozsah nákupů PHM v té míře, aby bylo možno učinit závěr o uznání výdajů uplatněných v předmětné výši. Žalobce uplatnil výdaje na nákupy PHM na základě fiktivních paragonů, které nevystavily subjekty na nich uvedené, proto zjištěný skutkový stav nevedl k jednoznačnému závěru o tom, za jakou cenu a v jakém rozsahu byly PHM dodány. Zjištěné skutečnosti neposkytovaly důvěryhodný obraz o předmětných obchodních případech, který je nutný k posouzení daňové uznatelnosti předmětných nákladů ve smyslu § 24 odst. 1 ZDP. Žalobní námitky tak byly nedůvodné.
70. Posledním kontrolním zjištěním, které žalobce rozporoval, bylo zjištění, že žalobce v období březen – prosinec 2011 prodal naftu drobným odběratelům (130.089,4 l) v celkové hodnotě 3.880.150 Kč včetně DPH. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce měl povinnost přiznat daň z příjmu fyzických osob v souvislosti s příjmy z prodeje PHM

drobným odběratelům, a to na základě zjištění vyplývajících z pomocné evidence prodeje (Zelený sešit).

71. V této souvislosti je podstatné, že daňová kontrola byla zahájena na základě podnětu PČR, z něhož vyplynulo, že žalobce pořizoval od organizované skupiny osob minerální olej, který pak byl distribuován jako PHM. Minerální olej není daňově zatížen, avšak při změně účelu použití jako PHM již dani podléhá a v daném případě byl zneužit režim osvobození od spotřební daně. Správci daně byly předány PČR listinné materiály a protokoly, jejichž součástí byl i Zelený sešit. Z předaných písemností vyplynulo, že v průběhu roku 2011 bylo do areálu na adrese Lípa 303, 763 11 Zlín, dodáno celkem 361 barelů PHM (1 barel o objemu cca 1.000 l, dle výpovědi nebyly některé plné). Dalších 50 barelů bylo tak do areálu dodáno v roce 2012. Areál Lípa je majetkem žalobce, který uvedené nemovitosti částečně využíval ke své podnikatelské činnosti a částečně byly využívány společností APOL TRANS, jejímž jednatelem a společníkem byl rovněž žalobce (do 12. 12. 2011 byl jediným společníkem a jednatelem). Nakoupené a dovezené PHM byly přečerpávány v areálu do bencaloru (nadměrná nádrže na naftu o objemu cca 25.000 l), který je evidován v obchodním majetku žalobce a není předmětem nájmu, jak vyplývá z podkladů založených ve správním spisu.
72. Ze zjištění PČR vyplynulo, že část PHM, umístěných v bencaloru, čerpaly zaměstnanci žalobce (včetně žalobce) i zaměstnanci společnosti APOL TRANS (šlo o použití k ekonomické činnosti), a dále zbývající část PHM byla čerpána drobnými odběrateli podle evidence prodeje uvedené v Zeleném sešitě.
73. Dle zjištění správce daně vykázal žalobce spotřebu PHM v roce 2011 ve výši 25.595 l, společnost APOL TRANS ve výši 171.695 l a podle Zeleného sešitu bylo v roce 2011 ještě dodáno 130.089 l PHM, což celkem činí 327.379 l PHM. Žalobce sice tvrdil v rámci svědecké výpovědi na PČR, že dodané barely nebyly zcela plné, avšak nevedl skladovou evidenci, z níž by byl patrný zůstatek na konci roku 2011, a proto nezbylo, než po právu usuzovat na to, že výše uvedená spotřeba PHM odpovídala dodávkám 361 barelů (v roce 2011). Zjištěné údaje jsou však v rozporu s původním tvrzením žalobce, že veškeré nakoupené PHM spotřeboval, protože je nemohl prodávat. Provedeme-li součet spotřeby vozidel žalobce a spotřebu vozidel společnosti APOL TRANS, které PHM prokazatelně tankovaly, muselo se v nadměrné nádrži nacházet na konci roku 2011 více než 100.000 l PHM, což bylo nereálné vzhledem k velikosti nádrže (25.000 l). Žádné takové zásoby ani nebyly evidovány v inventurách žalobce nebo uvedené společnosti. Jelikož žalobce i uvedená společnost vykázali v roce 2011 spotřebu PHM ke svým vozidlům v souhrnné výši 197.290 l, pak v případě 130.089 l se prokazatelně jednalo o prodej PHM.
74. Shora uvedená zjištění vyplývala také ze Zeleného sešitu A4, v němž je přesně zaznamenán prodej PHM ostatním drobným odběratelům. Jsou v něm zaznamenány chronologicky data, počáteční a konečné stavy počítadla tankovacího zařízení, dále komu byly PHM tankovány, počet litrů a částka o zaplacení nebo uvedení údaje „neplaceno“. V některých měsících je uvedena dokonce poznámka o ceně nafty.
75. V odvolacím řízení došlo k doplnění skutkového stavu o obrazové záznamy z místa dodávek a odběrů PHM (areál Lípa). Následně byl porovnán pohyb vozidel tankujících

PHM (kamerové záznamy ze tří poskytnutých dnů) s údaji o tankování v Zeleném sešitě A4. Tímto porovnáním žalovaný zjistil (a souhlasil se správcem daně), že v areálu žalobce docházelo k prodeji PHM jiným osobám, a že tento prodej PHM žalobce evidoval v Zeleném sešitě. Tankování PHM do vozidel i jiných osob potvrdil svědek A. K. Pan K. ve své svědecké výpovědi potvrdil, že obsluhoval výdejní panel k tankování PHM, a že zde tankovali řidiči (zaměstnanci APOL TRANS) nejen do kamionů, ale i do svých osobních automobilů, a také, že zde mohli tankovat i jejich kamarádi (svědecká výpověď ze dne 3. 1. 2013).

76. Výše uvedená výpověď A. K. rovněž vyvracela tvrzení žalobce, že veškeré nakoupené PHM spotřeboval pro svoji ekonomickou činnost. Jeho výpovědi bylo naopak potvrzeno, že PHM byly prodávány také dalším osobám. Skutečnosti ohledně prodeje PHM třetím osobám byly zaznamenávány v Zeleném sešitě a dále byly ověřeny z obrazového materiálu, s nímž byl žalobce řádně seznámen. Obrazové záznamy a záznamy v Zeleném sešitě potvrdily, že PHM byly prodávány i jiným osobám a nesloužily pouze pro potřebu žalobce.
77. Nutno poznamenat, že i v případě tohoto kontrolního zjištění platilo, že správce daně vyzval žalobce dne 28. 1. 2013 Výzvou k prokázání, že veškeré příjmy z prodeje daného množství nafty přiznal ve zdaňovacím období roku 2011 v souladu s § 18 odst. 1 ZDP. Správce daně totiž získal informace o tom, že žalobce prodával nakoupenou komoditu, avšak v rozporu s § 5 odst. 1 ZDP příjmy z tohoto prodeje nepřiznal ve zdaňovacím období roku 2011.
78. V průběhu daňové kontroly žalobce nejprve uváděl, že ze Zeleného sešitu nelze vyčíst, že by šlo o evidenci prodeje, dále zpochybňoval pravost sešitu, neboť podle něj nebylo zřejmé, že byl zajištěn při domovní prohlídce. Později uváděl, že by mohlo jít o sešit třetích osob, např. společnosti APOL TRANS. Na konci roku 2013 již žalobce tvrdil, že šlo o sešit patřící společnosti APOL TRANS. Je evidentní, že žalobce účelově měnil svá tvrzení ohledně Zeleného sešitu, avšak žádným důkazem svá tvrzení neprokázal. Obdobně tomu bylo i v případě tvrzení o spotřebě PHM.
79. Žalobce v žalobě namítal, že sám žalovaný v napadeném rozhodnutí na str. 28 dole připustil, že PČR nerozlišovala, kdo konkrétně a jaké výdaje za nákupy PHM hradil (zda žalobce nebo společnost APOL TRANS), důležité bylo místo, kde byly PHM dodávány. Tedy místo vykládky zboží v areálu Lípa, který je majetkem žalobce, a v němž se nachází i sídlo společnosti APOL TRANS. Žalobce tímto tvrzením chtěl naznačit, že PHM nebyly dodány jemu. K tomu krajský soud odkazuje na již výše provedený výklad a řádné závěry správce daně při provedení daňové kontroly. U společnosti APOL TRANS byla rovněž provedena daňová kontrola, při níž bylo prokázáno, že veškeré nakoupené PHM spotřebovala pro svou ekonomickou činnost. V roce 2011 bylo do areálu Lípa, který je ve vlastnictví žalobce, dodáno 361 barelů PHM (v roce 2012 ještě 50 barelů dalších). Z uvedeného množství čerpal pro svoji potřebu PHM žalobce, dále společnost APOL TRANS a další část byla prodávána cizím subjektům, což odpovídalo evidenci prodeje zaznamenané v Zeleném sešitě, a také kamerovým záznamům z místa prodeje. Bylo doloženo, že PHM byly dodávány do areálu a přečerpávány do nádrže, přitom areál i nádrž jsou majetkem žalobce. Daňová kontrola provedená rovněž u společnosti APOL

TRANS prokázala, že tato společnost v roce 2011 neúčtovala o žádných nákladech z titulu pronájmu (jak plochy v areálu, tak nádrže na PHM). V předchozích letech si ale od žalobce najímala parkovací plochy, popř. kanceláře a dílnu. Mozaika všech zjištění, zaznamenaných v napadeném rozhodnutí, popř. ve Zprávě o daňové kontrole, vylučuje domněnky žalobce uváděné v žalobě, že neobdržel všech 361 (411) barelů PHM, a dále, že jakoukoliv část z celkově dodaných 327.379 l PHM mohla obdržet společnost APOL TRANS (kromě žalobcem prokázané spotřeby 25.595 l). K těmto svým tvrzením žalobce nenavrhl žádný důkaz, a tedy je neprokázal. Totéž se týká jeho úvahy, že pokud společnost APOL TRANS nakoupila sama 171.695 l PHM z celkového počtu 327.379 l PHM (žalobce pouze 25.595 l), pak tato společnost nakoupila převážnou část PHM a dle žalobce by mohlo být velmi pravděpodobné, že společnost pořídila i zbývajících 130.089 l PHM, které žalovaný přiřadil žalobci na základě Zeleného sešitu jako ostatní prodej. Ani k těmto domněnkám žalobce v průběhu celého daňového řízení (i ve správním soudnictví) nenavrhl důkazní prostředky, a tak je neprokázal.

80. Na podporu svých tvrzení žalobce ještě v žalobě uváděl, že v trestních rozsudcích bylo uvedeno, že 411 barelů bylo dodáno do areálu společnosti APOL TRANS, nikoliv žalobci. Z toho opět dovozoval nutnost dodání této společnosti a nikoliv jeho osoby. Krajský soud však této úvaze nemůže přisvědčit. Pokud jde o trestní rozsudky, pak je třeba zmínit to, že se zabývaly především trestnou činností stíhaných a následně i odsouzených osob a nikoliv tím, kdo a z jaké pozice využíval areál Lípa. Je jednoznačné, že areál byl využíván jak žalobcem, tak i společností APOL TRANS, avšak nespochybnitelně je ve vlastnictví pouze žalobce. Z tohoto případně nepřesného sdělení (v trestních rozsudcích), že PHM byly dodány do areálu společnosti APOL TRANS, nelze učinit závěr, že by bylo prokázáno, že PHM byly dodány uvedené společnosti. Komu byly skutečně PHM dodány a jak s touto komoditou bylo dále nakládáno, bylo teprve prověřováno v daňovém řízení (na základě podnětu PČR), v němž se správce daně a žalovaný tímto v plném rozsahu zabývali. Žalobce svá tvrzení neopřel o žádné důkazy.
81. Ohledně vlastnictví Zeleného sešitu A4 je třeba nejprve uvést, že se PČR pro účely svého vyšetřování zcela podrobně nezabývala okolnostmi, kdo konkrétně a jaké výdaje za nákupy PHM hradil, protože pro ni bylo důležité místo vykládky zboží (PHM), a tedy areál Lípa (vlastní žalobce). Zelený sešit žalobce vydal PČR při prohlídce jeho areálu dne 26. 1. 2012. Při této prohlídce PČR sešit zabavila. Uvedený areál používal ke své ekonomické činnosti jak žalobce, tak i společnost APOL TRANS. Podstatné je také to, že Zelený sešit obsahoval evidenci prodeje PHM, které nebyly spotřebovány žalobcem, ani společností APOL TRANS. Současně bylo zjištěno, že prodej PHM (vyplývající ze Zeleného sešitu) neevidoval ve své evidenci žalobce a ani společnost APOL TRANS ve svém účetnictví. K argumentaci žalobce je nutné také uvést, že rozhodující nebylo ani písmo použité v Zeleném sešitě, neboť žalobce měl zaměstnance, kterými mohli být údaje zaznamenávány. Při podání svědecké výpovědi na PČR žalobce existenci sešitu nespochybnil a ani neodmítl, že by nebyl jeho majetkem. Současně neuvedl, komu by měl sešit patřit. Předmětný sešit byl žalobci také PČR později vrácen a i když dnes tento krok označuje za nepodstatný, v souhrnu jednotlivých zjištění a důkazů byl i tento postup logický. Pokud žalobce později tvrdil, že sešit je jiného daňového subjektu, pak tato tvrzení zůstala pouze v rovině tvrzení bez jejich prokázání. Lze tedy uzavřít, že žalobce neprokázal, že Zelený sešit A4 patřil společnosti APOL TRANS.

82. Z šetření PČR dále vyplynulo, že řidiči společnosti APOL TRANS (10 osob) si zapisovali svá tankování do svých sešitů formátu A5. Z porovnání stavu počítadel a dat tankování ze sešitů řidičů A5 s údaji v Zeleném sešitě A4 podle policie vyplynulo, že záznamy řidičů v jejich sešitech nebyly zahrnuty v Zeleném sešitě a doplňují v podstatě chybějící údaje ve stavech počítadla v Zeleném sešitě, a tedy i údaje o množství tankované nafty v areálu žalobce.
83. Pro úplnost soud ještě k okruhu námitek týkajících se Zeleného sešitu uvádí, že tvrzení žalobce o dodání PHM pouze společnosti APOL TRANS a o vlastnictví Zeleného sešitu také touto společností, nemůže prokázat existence zaměstnaneckého poměru pana K. vůči této společnosti. Žalobce pro uvedené závěry nepředložil žádné důkazy.
84. V reakci na doplnění odvolacího řízení o obrazové záznamy z tankování PHM cizích osob v areálu žalobce, včetně seznámení se závěry o tom, že žalobce v roce 2011 nefakturoval společnosti APOL TRANS žádný pronájem, žalobce teprve správci daně předložil Smlouvu o nájmu ze dne 3. 1. 2007, uzavřenou mezi ním a společností APOL TRANS (jako nájemcem) na předmět pronájmu - nadzemní nádrž Bancelor NM25 na dobu 10 let. Uzavřením této smlouvy se žalobce chtěl účelově zbavit dodatečně stanovené daňové povinnosti z toho titulu, že by podle smlouvy měla být nádrž v rozhodném období v pronájmu společnosti APOL TRANS, čímž by byly v jejím vlastnictví i PHM. K označení tohoto postupu žalobce za účelový a nevěrohodný se přiklání rovněž krajský soud, neboť v průběhu daňového řízení (daňová kontrola zahájena dne 14. 11. 2012) žalobce ani jednou nezmínil existenci takové nájemní smlouvy, přestože reagoval na Výzvu správce daně k prokázání rozhodných skutečností. Pak ještě 3x reagoval na výzvu k seznámení se s výsledky kontrolního zjištění, ani tam nezmínil existenci nájemní smlouvy. Jak plyne ze správního spisu, v těchto vyjádřeních se vyjadřoval pouze k eventuálnímu vlastnictví Zeleného sešitu. Z evidence žalobce také nevyplývalo, že předmětná nádrž byla pronajata společnosti APOL TRANS. Z daňové kontroly u společnosti APOL TRANS měl správce daně také k dispozici pohyby na účtech od 1. 1. do 21. 12. 2011 této společnosti (konkrétně účtu 518 včetně analytického členění), z nichž nevyplývalo, že by tato společnost měla zaúčtovány nějaké náklady z titulu pronájmu. To odpovídalo situaci zjištěné u žalobce, který v roce 2011 společností APOL TRANS nefakturoval pronájem čehokoliv, natož pak pronájem bencaloru.
85. K nájemní smlouvě ze dne 3. 1. 2007 je třeba dále uvést, že v ní bylo sjednáno nájemné ve výši 215.000 Kč bez DPH (čl. II) po dobu uvedenou v čl. VII, tj. na dobu 10 let, a to na základě faktury vystavené pronajímatelem k poslednímu dni v roce 2007. Z uvedeného plyne, že náklady společnosti APOL TRANS měly být účtovány do nákladů v roce 2007 pouze ve výši 1/10, tj. 21.500 Kč. Zbývajících 9/10 pak na účet „Náklady příštích období“ a teprve v následujících zdaňovacích obdobích trvání smlouvy měly být postupně přeúčtovány ve výši 1/10 každý rok do nákladů. Správce daně však u společnosti APOL TRANS zjistil, že ta o žádných nákladech z titulu pronájmu v roce 2011 neúčtovala. Účetnictví za starší období nebylo předmětem této kontroly a žalobce jej ani k důkazu nenavrhoval (totéž se týká straší daňové evidence samotného žalobce). Rozhodné je také to, že nájemní smlouva nebyla v průběhu daňové kontroly, a to jak u žalobce, tak u společnosti APOL TRANS, správci daně předložena. Byla předložena až v rámci doplnění

odvolacího řízení, po seznámení se se závěry odvolacího orgánu. Žalobce předložil nájemní smlouvu po více než 2,5 letech od zahájení daňové kontroly (dne 14. 11. 2012), předtím se o ní jakkoliv nezminil. Krajský soud tak ve shodě se správními orgány považuje smlouvu o nájmu za účelovou.

86. Žalobce dále k uvedenému předkládal listinné důkazy: Závěrečná zpráva o provedených pracích ze dne 4. 1. 2007 obsahující protokoly s výsledky jednotlivých zkoušek provedených u předmětné nádrže; Osvědčení o technické způsobilosti této nádrže; faktura za ověření a osvědčení. K uvedenému soud uvádí, že není zcela relevantní, na koho přesně byla vystavena Závěrečná zpráva o provedených zkouškách, Osvědčení o technické způsobilosti anebo faktura za tato ověření či osvědčení. Situaci si lze představit tak, že žalobce jako jediný vlastník areálu a současně jediný jednatel a společník společnosti APOL TRANS vpustil zástupce firmy Ladislav Szurman do předmětného areálu a nechal provést zkoušky a ověřit technickou způsobilost nádrže. Pokud pak byly písemnosti vystaveny na společnost APOL TRANS, pak to nic nemění na řádné způsobilosti nádrže, kterou je možno na základě těchto ověření a osvědčení používat. Současně to nic nemění na tom, že žalobce je vlastníkem uvedeného areálu a rovněž uvedené nádrže. Naproti tomu žalobce věrohodně neprokázal, že by nadzemní nádrž někomu pronajímal (smlouva o nájmu byla účelově předložena). Rovněž při daňové kontrole u žalobce nebo u společnosti APOL TRANS nebylo prokázáno, že by provozovatelem nadzemní nádrže byla společnost APOL TRANS. Žalobce mohl při prováděných zkouškách nahlásit technikovi název společnosti APOL TRANS a nikoliv své jméno, což však neznamená, že společnost APOL TRANS byla provozovatelem nadzemní nádrže. Provedenými revizemi byl kontrolován technický stav nadzemní nádrže, nikoliv však to, kdo má povolení k provozování nadzemní nádrže. Předmětnými listinami tedy nemohlo být ověřeno, že PHM i Zelený sešit patřili společnosti APOL TRANS. Ve věci bylo podstatné, že areál i nadzemní nádrž jsou v evidenci majetku žalobce. Dodané PHM nebyly ani přefakturovány společnosti APOL TRANS, pročez se jednalo o PHM patřící žalobci. Na tom nic nemůže změnit ani to, že část dodaných PHM spotřebovala společnost APOL TRANS. Žalobce věrohodným způsobem neprokázal, že by vlastníkem PHM byla společnost APOL TRANS.
87. Jelikož žalobce nedoložil žádné další důkazní prostředky a nedošlo ani ke změně výsledku kontrolního zjištění, správce daně zvýšil žalobci ve smyslu § 5 a § 23 ZDP základ daně dle § 7 ZDP o částku 3.233.329 Kč.
88. Žalobce v žalobě ještě poukazoval na nekvalitní účetní a nesprávně vedené účetnictví u společnosti APOL TRANS. Odpovědnost za zajištění kvalitních spolupracovníků a správně vedené účetnictví leží na konkrétním daňovém subjektu. Důsledky svého pochybení si společnost APOL TRANS musí nést sama. Žalobce musí plnit své daňové povinnosti také sám a nemá právní relevanci poukazovat na to, že jinému subjektu společnosti APOL TRANS, nebyly dodatečně stanoveny příjmy za rok 2011. Výsledky daňové kontroly u tohoto subjektu neopravňovaly správce daně k dodatečnému stanovení příjmů za rok 2011. Daňovou kontrolou bylo prokázáno, že společnost APOL TRANS veškeré nakoupené PHM spotřebovala pro svou ekonomickou činnost.
89. V posuzovaném kontrolním případě žalobce opět neunesl důkazní břemeno a neprokázal svá tvrzení. Bylo provedeno řádné dokazování, žádný důkaz navržený žalobcem nebyl

odmítnut, byla dodržena zásada volného hodnocení důkazů, bylo provedeno řádné skutkové a právní zhodnocení uvedených obchodních případů žalobce a učiněné závěry byly v souladu s logickým uvažováním a právními předpisy.

90. Žalobce v žalobě ještě namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z toho důvodu, že v něm absentuje stanovení ceny za 1 l PHM, které měl žalobce prodávat, a rovněž výpočet ceny, z níž byl žalobci stanoven dodatečný příjem za rok 2011. V rozhodnutí je podle žalobce pouze uváděno, za kolik předmětné PHM nakupoval. K tomuto soud uvádí, že se žalovaný nemusel v napadeném rozhodnutí o odvolání zabývat konkrétně cenou za 1 l PHM, protože tato otázka nebyla předmětem odvolacích námitek, pročez žalovaný přezkoumával platební výměr v rozsahu požadovaném v odvolání (dle § 114 odst. 2 daňového řádu). Z toho důvodu nemůže být napadené rozhodnutí žalovaného pro takové údajné pochybení nepřezkoumatelné. V uvedeném rozsahu však lze odkázat na Zprávu o daňové kontrole (str. 42 a násl.), s níž byl žalobce řádně seznámen a z níž vyplývá, že údaje o období prodeje, litrech, ceně za 1 l a tržbě byly zjištěny z pomocné evidence prodeje – Zeleného sešitu.
91. Žalobce v replice uváděl, že pokud společnost APOL TRANS neúčtovala o nájmu, pak to podle něj ještě neprokázalo to, že nájemní vztah neexistoval. K tomu krajský soud uvádí, že jedním ze základních znaků nájemního vztahu je právě platba nájemného. Pokud toto není upraveno nebo dohodnuto a k platbám nedochází, pak zjevně nájemní vztah neexistuje.
92. Pokud jde skutečně o žalobcem namítané výpočty za účelem stanovení jeho dodatečného příjmu za rok 2011 (včetně ceny za litr PHM), pak lze pro stručnost odkázat na Zprávu o daňové kontrole (str. 42 a násl.), kde jsou tyto okolnosti podrobně rozebrány, přičemž tvoří součást odůvodnění vydaného platebního výměru. Současně obsah Zprávy o daňové kontrole byl s žalobcem řádně projednán. Tvrzení o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí je tak nedůvodné.
93. Jedna z námitek žalobce rovněž směřovala proti tomu, že pokud mu nebyl uznán výdaj za nákup PHM, pak mu nemůže být dodatečně stanoven příjem za prodej těchto PHM. Správný postup správce daně i v této otázce může přiblížit judikatura správních soudů, např. rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008-116, z něhož mj. vyplývá, že *„správci daně nic nebrání v tom, aby příjmy z prodeje tohoto zboží považoval za daňově uznatelné, zatímco daňovým subjektem deklarované (avšak neprokázané) výdaje za jeho pořízení nikoliv.“*

VI. Závěr a náklady řízení

94. Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobce nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s.ř.s.
95. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle úspěchu ve věci ve smyslu § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto

právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

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 7. června 2018

JUDr. Zuzana Bystřická, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
B. K.