



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: **Na Pořadí 314 s.r.o.**, se sídlem Oponěšice 47, zastoupené JUDr. Ivo Panákem, advokátem se sídlem Kounicova 284/39, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2022, č. j. 29 Af 10/2020-84,

**t a k t o :**

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

**Odůvodnění:**

**1. Vymezení věci**

[1] Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhala zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“); tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu stěžovatelky proti dvěma rozhodnutím žalovaného ze dne 9. 12. 2019, č. j. 50345/19/5200-11432-712734, a ze dne 16. 12. 2019, č. j. 51296/19/5200-11432-712734.

[2] Rozhodnutím ze dne 9. 12. 2019 žalovaný zamítl odvolání stěžovatelky a současně potvrdil rozhodnutí – dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro kraj Vysočina (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 4. 2019, č. j. 885881/19/2907-50524-705157, jímž správce daně stěžovatelce doměřil daň z příjmů právnických osob (DPPO) za zdaňovací období roku 2015 ve výši 6 192 480 Kč. Rozhodnutím ze dne 16. 12. 2019 žalovaný zamítl odvolání a potvrdil dvě rozhodnutí ze dne 7. 12. 2018 – a sice dodatečný platební výměr, č. j. 1827183/18/2907-50524-705157, kterým správce daně stěžovatelce doměřil DPPO za zdaňovací období roku 2013 ve výši 3 571 240 Kč, a dodatečný platební výměr,

č. j. 1827309/18/2907-50524-705157, kterým správce daně stěžovatelce doměřil DPPO za zdaňovací období roku 2014 ve výši 5 099 220 Kč.

[3] Celkem správce daně doměřil stěžovatelce DPPO ve výši 14 862 940 Kč, a to za zdaňovací období roku 2013, 2014 a 2015. V těchto zdaňovacích obdobích se stěžovatelka zabývala výrobou palet a řeziva. Dne 26. 9. 2016 u ní správce daně zahájil daňovou kontrolu, kterou ukončil projednáním zprávy o daňové kontrole se stěžovatelkou dne 5. 12. 2018 (za zdaňovací období 2013 a 2014) a dne 17. 4. 2019 (za zdaňovací období 2015). Výsledkem daňové kontroly byly mj. výše uvedené dodatečné platební výměry, neboť správce daně měl za to, že stěžovatelka neprokázala daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) dle § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“); konkrétně se jednalo o neprokázání skutečného přijetí výrobního materiálu – dřeva (prkna, hranoly, kulatina, výřezy a palety EUR A) – od těchto osmi dodavatelů: LES – KOMPLEX, s.r.o. v likvidaci, Josef Žák, Radka Jandová, PROJEKT MISSION s.r.o., Crazy Wheels s.r.o., Green Chance s.r.o., Shaking Group s.r.o. v likvidaci, a LESY CHALUPA s.r.o.

[4] Dlužno dodat, že na základě téže daňové kontroly správce daně vydal také dodatečné platební výměry na daň z přidané hodnoty (DPH) v celkové výši 15 000 004 Kč, a to za zdaňovací období září 2013 až únor 2016. Stěžovatelka totiž neprokázala splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH u dodávek dřeva od dodavatelů uvedených výše; nevyvrátila pochybnosti správce daně stran faktického uskutečnění zdanitelného plnění (zda vůbec plnění přijala od deklarovaných dodavatelů v deklarovaném rozsahu, předmětu a ceně), což posléze potvrdil i žalovaný, který zamítl odvolání stěžovatelky. Její žalobu v dané věci krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 29. 4. 2022, č. j. 29 Af 44/2020-69, proti němž podala stěžovatelka kasační stížnost; tu Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 20. 12. 2023, č. j. 9 Afs 88/2022-51.

[5] Nejen v případě doměření DPH, ale rovněž v nyní posuzovaném případě doměření DPPO podala stěžovatelka odvolání, jež žalovaný zamítl (viz výše).

[6] Ve vztahu ke zdaňovacímu období roku 2015 žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí ze dne 9. 12. 2019 vyšel z toho, že stěžovatelka doložila faktury od 6 deklarovaných dodavatelů (Crazy Wheels, Green Chance, J. Žák, PROJEKT MISSION, Shaking Group a LESY CHALUPA); tím splnila svoji primární povinnost důkazní. Nicméně důležitá je rovněž faktická stránka věci, kterou správce daně zpochybnil, protože faktury nebyly podloženy dalšími doklady, zejména objednávkami, smlouvami, přepravními listy atd. Tak vznikly u správce daně pochybnosti ohledně faktického dodání deklarovaného materiálu, které stěžovatelka nevyvrátila – setrvala na svých tvrzeních a neunesla důkazní břemeno dle § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Důsledkem toho bylo vyloučení neprokázaných výdajů z daňově uznatelných výdajů. Nic na tom nemění ani skutečnost, že tyto výdaje činily 57,1 % všech zaúčtovaných materiálových výdajů v účetnictví stěžovatelky. Správce daně nezpochybnil účetnictví jako celek a z tohoto důvodu stanovil daň dokazováním, což žalovaný akceptoval. A dodal, že zjištění, že k realizaci produkce na výstupu potřebuje daňový subjekt (stěžovatelka) materiál na vstupu, „nepostačuje pro závěr, že tento materiál byl dodán právě deklarovanými společnostmi v tvrzeném množství sortimentu a ceně“; odkázal

pokračování

přítom na problematiku tzv. esenciálních nákladů, k níž se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudcích ze dne 23. 10. 2019, č. j. 8 Afs 107/2017-64, a ze dne 29. 11. 2019, č. j. 3 Afs 365/2017-41. Současně žalovaný – opět s odkazem na judikaturu NSS (rozsudek ze dne 21. 4. 2015, č. j. 4 Afs 25/2015-39) – konstatoval, že vyloučení části nákladů neznamena, že by proporcionálním způsobem měla být pokrácena výše výnosů, která vstupuje do základu daně.

[7] Ve vztahu k dalším dvěma zdaňovacím obdobím žalovaný v rozhodnutí ze dne 16. 12. 2019 uvedl, že stěžovatelka doložila faktury od 3 deklarováných dodavatelů, a to jak v roce 2013 (LES – KOMPLEX, J. Žák a R. Jandová), tak v roce 2014 (LES – KOMPLEX, J. Žák a PROJEKT MISSION). Tyto faktury taktéž nebyly podloženy dalšími doklady, čímž vznikly správci daně důvodné pochybnosti ohledně skutečného dodání výrobního materiálu (dřeva), které stěžovatelka nevyvrátila, a ve výsledku tak neprokázala daňovou uznatelnost nákladů. Tyto náklady činily 64 % (v roce 2013), resp. 59 % (v roce 2014) všech zaúčtovaných materiálových nákladů, aniž by byly současně zpochybněny výnosy, což stěžovatelka sporovala. Její námitky vycházející v tomto směru z koncepce esenciálních nákladů žalovaný vypořádal podobně jako v případě rozhodnutí o odvolání ve věci doměření DPPO za zdaňovací období roku 2015.

## 2. Rozhodnutí krajského soudu

[8] Proti rozhodnutím žalovaného podala stěžovatelka žalobu, ve které napadla za první závěr ohledně neunesení důkazního břemene a neprokázání nákladů jako daňově uznatelných u každého z deklarováných dodavatelů. Za druhé rozporovala stanovení daně dokazováním, neboť správce daně zpochybnil značnou část jejího účetnictví, když vyloučil náklady ve výše uvedeném rozsahu; stěžovatelka pro dosažení příjmů musela vynaložit určité (esenciální) výdaje, jež správce daně vyloučil, a tím postupoval v rozporu s § 98 daňového řádu.

[9] Krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[10] V odůvodnění vypořádal obě argumentační linie žaloby, jimiž se zabýval v jednotném celku vůči oběma napadeným rozhodnutím žalovaného, a to s ohledem na jejich obdobné právní a skutkové aspekty. Krajský soud se ztotožnil se závěrem, že nebyly tvrzené dodávky dřeva provedeny tak, jak stěžovatelka deklarovala předloženými doklady. Souhlasil s pochybnostmi správce daně vůči předloženým fakturám – ty vykazovaly toliko formální, nikoli skutečný stav věci. V tomto směru krajský soud s odkazem na obsah správního spisu vzpomněl výzvy týkající se dotčených zdaňovacích období, v nichž správce daně uvedl jednotlivé skutečnosti, které jeho pochybnosti vyvolaly. Kupříkladu zmínil, že veškeré obchody s deklarovánými společnostmi byly realizovány za hotové (zdaňovací období 2013 a 2014), že společnost LES – KOMPLEX nepředala insolvenční správce účetnictví a nepodala daňová přiznání k DPPO za zdaňovací období 2013 až 2015, a že dodavatelka R. Jandová je evidována od roku 2016 jako nespolehlivý plátc DPH. Dále krajský soud dodal, že správce daně provedl i vlastní šetření k jednotlivým dodavatelům, která jeho pochybnosti prohloubila, což přehledně vyplývá ze zprávy o daňové kontrole.

[11] Podle názoru krajského soudu tak přešlo důkazní břemeno zpět na stěžovatelku, která byla oprávněna zvolit si takový důkazní prostředek, jímž předestřené pochybnosti vyvrátí, popř. mohla korigovat svá tvrzení. Stěžovatelka na svých tvrzeních setrvala a v reakci na výzvy správce daně uvedla, že obchodní kontakty navázala prostřednictvím internetové inzerce či jiných dodavatelů, objednávky probíhaly telefonicky, bez písemných smluv, dopravu výrobního materiálu zajišťoval dodavatel, a proto nedisponovala doklady o přepravě. Doklady o převzetí výrobního materiálu jsou dodací listy, které stěžovatelka předložila. Pokud jde o kvalitu a množství materiálu, to kontroloval při převzetí nákupčí stěžovatelky Z. D., jehož výsledek stěžovatelka navrhla. Navrhla rovněž výsledek jednání deklarovaných dodavatelů. Dále stěžovatelka navrhla znalecký posudek z oboru „dřevo zpracování“ za účelem prokázání, že množství nakoupeného materiálu odpovídá její produkci.

[12] Správce daně potažmo žalovaný považoval vypracování znaleckého posudku ve vztahu k předmětu dokazování za irelevantní; podstatou věci totiž byla otázka faktického naplnění podmínek daňové účinnosti deklarovaných nákladů, k čemuž nemohl posudek přispět, což krajský soud akceptoval. Obdobně souhlasil s žalovaným i v tom, že dodací listy samy o sobě faktické dodání výrobního materiálu neprokazují, neboť neobsahovaly registrační značky vozidel dopravujících dodávky, ani údaje o přepravcích, kteří materiál měli přivést. Současně krajský soud připomněl, že obchodní případy nebyly doloženy dalšími písemnostmi; stěžovatelka neuzavřela písemné smlouvy nebo nečinila písemné objednávky, se kterými by bylo možné dodací listy porovnat. V dalším krajský soud přiznaně navázal na textaci rozhodnutí žalovaného, a to zejména i s ohledem na to, že stěžovatelka uplatňovala v žalobě obdobné námitky jako v odvoláních. Konkrétně k jednotlivým dodavatelům ve zdaňovacích obdobích 2013 a 2014 krajský soud konstatoval následující:

- LES – KOMPLEX

Dodání materiálu touto společností neprokázala výpověď Z. D.; z ní vyplynulo, že doprava byla realizována prostřednictvím přepravních společností, jejichž názvy pan D. neznal. Materiál měl přebírat na základě dodacích listů, které s fakturami přivezl R. B. (bratr Jiřího Beneše, jednatele společnosti LES – KOMPLEX, který na základě plné moci působil jako nákupčí a prodejce dřeva). Na dodacích listech však nebyly uvedeny registrační značky vozidla, ani údaje o přepravci, který dopravu realizoval; nezobrazovaly tak věrně obchodní případy, protože pan B. sám fyzicky stěžovatelce dřevo nedodal. Dle své svědecké výpovědi dřevo nakupoval od českého dodavatele, který dřevo vozil z Ukrajiny přímo na pilu stěžovatelky; nicméně na název tohoto dodavatele si svědek nevzpomněl, stejně jako si nevzpomněl, jakým způsobem navázal spolupráci se stěžovatelkou, přestože ta byla jeho jediným odběratelem. Dlužno dodat i to, že svědek B. nebyl schopen určit, které faktury skutečně vystavil a podepsal (u většiny z nich popřel, že by se jednalo o jeho podpis).

- Josef Žák

I v případě tohoto dodavatele dle výpovědi svědka D. měly dopravu zajišťovat přepravní společnosti, jejichž názvy neznal a dodací listy mu měl předávat řidič; ty však ve spise založeny nejsou na rozdíl od faktur – u nich ovšem údaje o přepravci i převzetí materiálu chybí. Hotovost měl svědek D. předávat J. Žákovi, kterého nebylo možno vyslechnout z důvodu jeho úmrtí.

pokračování

- Radka Jandová

V tomto případě dle svědka D. dopravu objednávala a hradila stěžovatelka; svědek však nevěděl jistě, zda šlo o autodopravu Svoboda, přičemž takový subjekt se nepodařilo identifikovat. Bližší údaje neobsahují ani faktury a dodací listy ve spise nejsou. Paní Jandová se k výslechu opakovaně nedostavila. Správce daně však po předvedení policií vyslechl jejího manžela (F. J.), který prováděl veškerou ekonomickou činnost a byl na fakturách uveden jako jejich vystavitel; ve své svědecké výpovědi uvedl, že dodávky předával řidiči dopravní společnosti, který podpisem stvrdil převzetí nákladu, avšak o jakou společnost se jednalo, si nepamatoval (dopravu objednávala a hradila stěžovatelka).

- PROJEKT MISSION

Předchozí spolupráci se společností LES – KOMPLEX měla nahradit spolupráce s tímto dodavatelem, jenž zajišťoval též přepravu materiálu, avšak na název dopravce si svědek D. nevzpomněl. Zplnomocněným zástupcem dodavatele byl R. B., který si opět (až na jeden případ) nevybavil názvy svých dodavatelů. Dle jeho výpovědi platila dopravu společnost PROJEKT MISSION jen u některých dodávek; u ostatních platila stěžovatelka, což je ovšem v rozporu s výpovědí svědka D. Dle něho probíhala dodávka oproti dodacím listům, které přivezl pan B., nicméně z jejich obsahu ani z předložených faktur žádný údaj o dopravci nevyplýnul.

[13] V principu podobná situace nastala i ve zdaňovacím období roku 2015. U dodavatele Crazy Wheels opět předání materiálu dokladují jen dodací list, což potvrdil jednatel jmenované společnosti Michal Vaněk. Jeho svědeckou výpověď však nebylo možno osvědčit, neboť na předložených dodacích listech není uvedena identifikace vozidla, ani údaje o přepravci, který dopravu realizoval. Podle pana Vaňka byly dodací listy vystaveny na základě telefonické objednávky s panem D.; ty poté předal svému dodavateli, který na jejich základě provedl dodávku pro stěžovatelku. Při předání materiálu za společnost Crazy Wheels přítom nikdo přítomen nebyl. Crazy Wheels na výzvu správce daně nepředložila ani žádné doklady o nákupu výrobního materiálu, který fakturovala stěžovatelce. Skutečný poskytovatel plnění tak nebyl identifikován a stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno. Obdobná byla celková situace i u dalších dodavatelů: Green Chance, LESY CHALUPA, Shaking Group, PROJEKT MISSION, a J. Žák, přičemž poslední dva byli posuzováni už v předchozích zdaňovacích obdobích (viz výše), a proto krajský soud pouze ve stručnosti odkázal na konkrétní body odůvodnění rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 12. 2019, resp. ze dne 16. 12. 2019.

[14] V otázce esenciálních nákladů krajský soud opět převzal závěry žalovaného a zároveň v souladu s judikaturou NSS (rozsudek ze dne 14. 7. 2011, č. j. 1 Afs 37/2011-38, bod [52]) zdůraznil, že sice není zcela rozhodující, zda deklarované plnění poskytl právě subjekt uvedený jako dodavatel na účetním dokladu, přesto však není možné na určení konkrétního poskytovatele plnění rezignovat. Bez prokázání všech skutečných okolností případu není dán prostor pro zohlednění možných faktických výdajů stěžovatelky, a proto nepřipadá v úvahu ani zohlednění jakýchkoliv minimálně nutných výdajů. Vzhledem k tomu, že podstatné okolnosti prokázány nebyly, resp. byly přesvědčivě zpochybněny správcem daně a stěžovatelka svá tvrzení nijak nekorigovala, neprokázala výdaje vůči deklarovaným dodavatelům jako výdaje daňově uznatelné ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

To však nelze přenášet na správce daně – a to ani prostřednictvím toho, že za dané situace měl stanovit daň dle pomůcek (§ 98 daňového řádu).

[15] Pro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS). V případě stěžovatelky nebylo účetnictví shledáno komplexně nevěrohodným nebo neprůkazným a ani ze samotné skutečnosti neprokázání faktického vynaložení některých z deklarovaných výdajů nejde bez dalšího dovozovat nemožnost stanovení daně dokazováním. Neprokázání daňové uznatelnosti konkrétních výdajů samo o sobě ještě není způsobilé zpochybnit účetnictví jako celek a nemožnost stanovit daň dokazováním. Zároveň není povinností správce daně vyhledávat důkazy o tom, kde daňový subjekt vzal materiál, který byl použit na výrobu; k tomu tížilo důkazní břemeno právě stěžovatelku, která jej však neunesla.

### 3. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[16] V kasační stížnosti proti zamítavému rozsudku krajského soudu stěžovatelka formálně uplatnila důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. a navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek, jakož i jemu předcházející rozhodnutí žalovaného. Materiálně stěžovatelka víceméně pokračovala ve své dosavadní argumentaci.

[17] V první řadě tak zpochybnila, že by neunesla své důkazní břemeno stran daňově uznatelných nákladů a setrvala na tom, že dodávky dřeva byly realizovány subjekty uvedenými v daňových dokladech. Právě na tyto doklady (faktury, dodací listy), jakož i na svědeckou výpověď svého nákupčího (pana D.), stěžovatelka odkázala s tím, že po ní nelze požadovat, aby u svých dodavatelů prověřovala způsob, jak dodávku dřeva zajistili, kde ho získali apod. Poukázala přitom na situaci na trhu se dřevem v letech 2013 až 2015, kdy bylo dřeva v požadované kvalitě (na výrobu EURO palet) nedostatek, a proto zveřejňovala inzeráty na odkup dřeva a dojednávala s dodavateli podmínky, které byla nucena, zejména pokud se týká plateb v hotovosti, akceptovat. Bez toho by dodávky dřeva vůbec nebyly realizovány a je absurdní, aby stěžovatelka jako odběratel pátrala po zdrojích svých dodavatelů. Naopak, podle tvrzení stěžovatelky *„je logické, že dodavatel po obdržení a akceptaci objednávky sám dodávku zajistí vlastní dopravou, poněvadž pokud by si měl dodávku dopravou zajistit odběratel, zjistil by, kde dodavatel dřevo nakupuje, a mohl by následně sám vstoupit do jednání s takovou osobou“*.

[18] Pokud by NSS i přesto přijal závěr o neunesení důkazního břemene, pak stěžovatelka trvala na tom, že daň jí měla být doměřena dle pomůcek, nikoli na základě dokazování. V průběhu daňového řízení marně navrhovala vypracování znaleckého posudku z oboru „dřevo zpracování“, čímž mínila prokázat návaznost prodané produkce (příjem) na jednotlivé dodávky zboží (náklady) a tím zpřehlednit i situaci okolo esenciálních nákladů. Správce daně stěžovatelce vyřadil značnou část materiálových nákladů a následně stanovil daň dokazováním, čímž porušil § 5 odst. 3 daňového řádu. Dle stěžovatelky bylo za dané situace, kdy byla zpochybněna značná část účetnictví, namísto stanovit daň podle pomůcek, což krajský soud vůbec nezohlednil. Dle stěžovatelky není možné, aby její náklady na

pokračování

dosažení zdanitelných příjmů byly zcela pominuty, přičemž poukázala zejména na závěry rozsudku NSS ze dne 28. 2. 2018, č. j. 2 Afs 238/2017-35, *MT – STOFI*, a tam uváděnou judikaturu. V kontextu této judikatury měl správce daně za účelem řádného stanovení daňové povinnosti uvážit, jaké výdaje musela stěžovatelka nezbytně vynaložit na pořízení materiálu, a následně je za použití pomůcek vyčíslit a zohlednit při zjištění základu daně.

[19] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Ve vztahu k tomu, že stěžovatelka neunesla své důkazní břemeno ohledně faktického dodání dřeva, žalovaný shrnul svá zjištění k jednotlivým dodavatelům (v podrobnostech odkázal na odůvodnění svých rozhodnutí, z nichž vycházel i krajský soud). Současně žalovaný uvedl, že v posuzovaném případě nebyly splněny podmínky pro přechod na pomůcky. O přiznání esenciálních nákladů lze přitom uvažovat pouze v případě, že byly splněny podmínky pro přechod pomůcky, mezi které patří zpochybnění podstatné části účetnictví, což se tomto případě nestalo (nelze *a priori* vycházet jen procentuální výše vyloučených výdajů, ale jde o moment přiměřenosti a rozsahu pochybností celého případu). V případě stěžovatelky tak možno stanovit daň dokazováním.

#### 4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté NSS přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil přitom, zda rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Jádrem sporu, je posouzení daňové uznatelnosti výdajů na pořízení výrobního materiálu (dřeva), a to primárně z pohledu unesení důkazního břemene stěžovatelky. Sekundárně se potom jedná o to, zda měl správce daně povinnost přejít z dokazování na stanovení daně podle pomůcek a zohlednit stěžovatelce esenciální výdaje.

##### 4.1 . K důkaznímu břemenu – (ne)prokázání daňové uznatelnosti výdajů

[23] V daňovém řízení je dokazování obecně postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Pokud jde o konkrétní obsah povinnosti tvrzení a povinnosti důkazní ve vztahu k výdajům daňově účinným – tedy výdajům snižujícím základ daně dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, je třeba vyjít z uvedeného ustanovení; podle něho si daňový subjekt nemůže od základu daně odečíst jakékoli výdaje, ale pouze ty, které splňují zákonem stanovené podmínky, tj. v první řadě se musí jednat o výdaj (skupinu výdajů), jež slouží k dosažení, zajištění nebo udržení příjmů, přičemž jeho vynaložení musí být nepochybně prokázáno.

[24] Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání (daňovém tvrzení nebo dalších podáních), nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Z četné judikatury Nejvyššího správního soudu v této souvislosti vyplývá, že daňový subjekt primárně prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy; viz blíže např. rozsudky ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, a ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86. Nicméně existence (byť i formálně bezvadných) účetních dokladů, tj. např. pokladničních dokladů či faktur, sama o sobě ještě zpravidla neproказuje, že operace, která je jejich předmětem, se uskutečnila na dokladech deklarovaným způsobem; srov. např. rozsudky NSS ze dne 31. 12. 2008, č. j. 8 Afs 54/2008-68, a ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 132/2004-99.

[25] Správce daně může vyjádřit důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů; v tomto ohledu ho stíhá důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti svých pochyb. „*Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, či dokonce jakým způsobem skutečně probíhaly, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. [...] Správce daně je zde povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neplné, neprůkazné či nesprávné*“ [viz výše uvedené rozsudky NSS č. j. 2 Afs 24/2007-119 a č. j. 9 Afs 30/2008-86, jež se sice vztahují k předchozí právní úpravě (zákonu č. 377/1992 Sb.), nicméně problematika dokazování v ní byla řešena v podstatě stejně jako nyní v daňovém řádu].

[26] Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu ke spornému případu, případně aby svá tvrzení korigoval. Stěžovatelka svá tvrzení nijak nekorigovala. Naopak setrvala na svých tvrzeních stran uskutečnění výdajů tak, jak byly doloženy. Doklady stěžovatelky však v jednotlivých případech, resp. případech jednotlivých dodavatelů byly zásadním způsobem zpochybněny. Není účelné na tomto místě opakovat a dopodrobna rozebírat jednotlivá zjištění správce daně, jež byla souhrnně rekapitulována výše a vedla k důvodným pochybnostem správce daně stran samotného faktického uskutečnění výdajů na výrobní materiál, což žalovaný potvrdil. NSS se s tímto hodnocením shoduje podobně jako krajský soud a dodává, že jeho intervence jako kasačního soudu je v tomto ohledu spíše výjimečná a omezuje se na případy extrémního nesouladu skutkových zjištění či jiných vad řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) a d) s. ř. s. Žádné takové vady Nejvyšší správní soud nezjistil.

[27] Napadený rozsudek splňuje kritéria přezkoumatelnosti – byť je třeba připustit, že si krajský soud v mnoha ohledech osvojil odůvodnění obou napadených rozhodnutí žalovaného, na která také opakovaně odkazoval. V tom ovšem NSS nevidí problém za situace, kdy rozhodnutí žalovaného byla řádně odůvodněna, argumentace stěžovatelky se v zásadě shodovala s její argumentací v odvoláních a krajský soud nedospěl k jiným závěrům; za takové situace lze totiž akceptovat, aby si krajský soud správné závěry žalovaného osvojil (srov. shodně rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS).



pokračování

[28] Současně je třeba dodat, že rozsudek krajského soudu není zatížen ani jinými vytykanými vadami ve vztahu k daňovému řízení a zjištění skutkového stavu věci. Povinnost správce daně dbát na úplnost zjištění rozhodných skutečností neznámá, že by správce daně byl povinen aktivně vyhledávat důkazy svědčící daňovému subjektu. Primární aktivita v předkládání důkazů ohledně jím uváděných tvrzení spočívá na daňovém subjektu, jak je zřejmé z rozložení a logiky důkazního břemene. Povinností správce daně není věřit daňovým subjektům vše, co daňové subjekty tvrdí, nejsou-li o tom dostatečné důkazy; naopak je úkolem správce daně taková tvrzení kriticky zkoumat a prověřovat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu 5. 5. 2020, č. j. 10 Afs 221/2018-57).

[29] Právě tímto způsobem správce daně postupoval ve snaze ověřit reálný základ jednotlivých obchodních případů stěžovatelky. To se správci daně nepodařilo, nikoli však jeho vinou. V průběhu daňového řízení vznesl správce daně své pochybnosti, které pramenily z toho, že obchody probíhaly za hotové a vedle faktur nebyly doloženy žádné další relevantní doklady – smlouvy, objednávky, doklady o převzetí dodávek a jejich dopravě, pojištění apod. Dále byly pochybnosti správce daně podpořeny jeho vlastním šetřením vůči jednotlivým dodavatelům stěžovatelky, kdy např. společnost Crazy Wheels či Green Chance (r. 2015) také nedoložila žádné doklady k přepravě zboží uvedeného na fakturách vydaných stěžovatelce a nedoložila ani přijaté faktury za nákup zboží, které bylo dále prodáno stěžovatelce. Podobná zjištění správce daně učinil u dalších dodavatelů, kdy např. u společnosti PROJEKT MISSION, která navázala na předchozí obchodní spolupráci stěžovatelky s LES – KOMPLEX (r. 2013, 2014 a 2015). V odpovědi uvedené společnosti správci daně žádné doklady k přepravě zboží doloženy nebyly; taktéž nebyly doloženy smlouvy o nákupu a prodeji zboží.

[30] V podrobnostech NSS odkazuje na jednotlivé výzvy správce daně založené ve správním spise, na které stěžovatelka reagovala písemnostmi, v nichž potvrdila, že objednávky probíhaly telefonicky, zpravidla bez písemných smluv (r. 2013 a 2014), a doložila jen dodací listy, které měly potvrzovat převzetí materiálu, jehož dopravu zajišťoval dodavatel. V této souvislosti stěžovatelka také navrhla výslech svého nákupčího Z. D., jakož i svědecký výslech jednatelů svých dodavatelů.

[31] K tomu je třeba poznamenat, že správce daně navržené výsledky provedl, avšak nic podstatného z nich nevyplývalo, jak správně zhodnotil již krajský soud, který přehledně ke každému z dodavatelů provedl adresné shrnutí, resp. odkaz na shrnutí žalovaného (viz výše). V rámci kasačního přezkumu – i s přihlédnutím k obsahu kasační stížnosti – přitom postačí, pokud NSS uvede, že svědecká výpověď pana D. prakticky nic nepotvrdila, pokud jde o dopravu dřeva a jeho převzetí. Dopravu měl zajišťovat dodavatel, avšak ne ve všech případech; viz vyjádření zástupce společnosti PROJEKT MISSION (zde je rozpor s výpovědí svědka D.) a dále vyjádření manžela R. Jandové; v tomto případě dopravu zajišťovala sama stěžovatelka, což potvrdil i pan D., avšak ani tak nebylo možno skutečného dopravce ztotožnit. To se nepodařilo ani u dalších dodavatelů, jejichž zástupci v tomto směru nic neuvedli a nejen to – zpravidla ani nebyli schopni určit či doložit své vlastní dodavatele.

[32] Za těchto nestandardních okolností nelze tvrdit, že správce daně své důkazní břemeno neunesl, resp. že nepřešlo na stěžovatelku. Opak je pravdou, protože na základě

zcela konkrétních pochybností správce daně bylo namístě, aby stěžovatelka dalšími důkazními prostředky podpořila své daňové tvrzení, což se jí evidentně nepodařilo. Vedle formálních faktur předložila prakticky pouze dodací listy – navíc nikoli u všech dodavatelů; viz R. Jandová, J. Žák, LESY CHALUPA a Shaking Group (nekontaktní společnost bez zaměstnanců s jednatelem J. Žákem, který zemřel). Z dodacích listů přitom nelze ověřit údaje o přepravci potažmo předání zboží z jeho strany. Jak přitom případně poznamenal již žalovaný v souvislosti s Crazy Wheels, není pravděpodobné, že by v praxi identifikační údaje vozidla a přepravce nebyly na dodací list vepsány před zahájením přepravy. V každém případě by tak však učinil řidič při vykládce, když by tak konal ve vlastním zájmu z důvodu potvrzení, že náklad skutečně dodal na smlouvenou adresu. Nutno k tomu dodat, že za dodavatele Crazy Wheels při předání materiálu nikdo přítomen nebyl, jak potvrdil jeho jednatel Michal Vaněk, a podobná byla situace též u dodavatele Green Chance, jak uvedl jeho jednatel Josef Mareček. Ke zbylým dvěma dodavatelům: LES – KOMPLEX a PROJEKT MISSION, které pojí osoba R. B., jakožto zplnomocněného zástupce, pak lze pro úplnost doplnit následující. Jmenovaný si nevzpomněl nejen na své dodavatele (až na jednu výjimku), ale ani na místo jednotlivých nakládek, jakkoli se jich měl osobně účastnit, jezdit na ně svým vozem a měl mít vždy fakturu a dodací listy, na základě nichž materiál přebíral pan D.

[33] Stručně shrnuto: přeprava a vůbec předání dřeva deklarovanými dodavateli vykazuje takovou míru pochybností, která podle názoru NSS vede k závěru, že dodávky opravdu nebyly fakticky provedeny tak, jak je sama stěžovatelka deklarovala, což je významně podporováno i dalšími shora zmíněnými skutečnostmi – hotovostními platbami vysokých částek, absencí smluv a objednávek.

[34] NSS tím nijak nezpochybňuje podmínky na trhu se dřevem v relevantním období, na něž stěžovatelka poukázala s tím, že byla *de facto* donucena k nestandardnímu obchodování (v hotovosti a bez písemných smluv či objednávek), nicméně znovu poukazuje na rozložení a logiku důkazního břemene v daňovém řízení. V něm tvrzení stěžovatelky správce daně kriticky zkoumal a důvodně zpochybnil, protože důkazní břemeno přešlo na stěžovatelku, která ho neunesla. Uplatnění výdajů prokazatelně vynaložených na dosažení, zajištění a udržení příjmů je právem daňového subjektu, tedy stěžovatelky, a bylo tak v jejím zájmu, aby si zajistila takové podklady a podmínky, aby toto své právo mohla nejen tvrdit, ale i věrohodně prokázat. Pokud se jí to nepodařilo, nezbyvá než akceptovat důsledky, které to pro ni z daňového hlediska má.

[35] Namítá-li dále stěžovatelka v kasační stížnosti, že je logické, že dodávku zajišťoval její dodavatel vlastní dopravou a ona nezjišťovala, kde dřevo nakupuje, nutno zopakovat, že nikoli ve všech případech dopravu opravdu zajišťoval dodavatel. V některých případech ji zajišťovala sama stěžovatelka, avšak ani tak nebyla schopna dokumentovat způsob přepravy a přepravce. A pokud jde o zdroje svých dodavatelů, tyto jistě sama stěžovatelka zjišťovat nemusela. Na druhé straně však nelze pominout vlastní šetření správce daně, jakož i jím provedené svědecké výpovědi dodavatelů stěžovatelky, resp. jejich jednatelů nebo zástupců, jež v tomto ohledu vůbec nic nepřinesly, spíše celou situaci a faktické dodání dřeva, včetně jeho původu, více zamlžily. Správce daně přitom provedl důkazní návrhy v podobě svědeckých výpovědí jednatelů jednotlivých dodavatelů stěžovatelky, jakož i jejího nákupčího. Je pravdou, že k důkazu neprovedl stěžovatelkou navrhovaný znalecký posudek

pokračování

z oboru „dřevo zpracování“; tento posudek ovšem sama stěžovatelka nepředložila, navrhla jeho vypracování, resp. zadání správci daně, který to odmítl s odůvodněním, že posudek nemůže přispět k unesení důkazního břemene stěžovatelky ohledně faktického naplnění podmínek pro daňovou uznatelnost výdajů. Krajský soud to akceptoval a Nejvyšší správní soud s ním souhlasí.

[36] Znalecký posudek je důkaz, který se provádí v situaci, kdy je třeba odpovídajících odborných znalostí a zkušeností, nikoli v situaci, kdy jsou dány pochybnosti týkající se samotného faktického uskutečnění výdaje ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Znalecký posudek nebyl způsobilý objasnit skutkový stav věci ani důkazní situaci stěžovatelky ohledně jejích výdajů konkrétním dodavatelům. To je z hlediska souzené věci zcela zásadní, neboť jak správně poznamenal krajský soud ve shodě s žalovaným, povinností stěžovatelky bylo prokázat vynaložení výdaje vůči konkrétnímu dodavateli.

[37] V tomto směru mohla stěžovatelka korigovat svá tvrzení ohledně dodavatelů dřeva, jeho předání a vůbec porřízení jako takového, což ovšem neučila, jak již bylo uvedeno. Neunesla tak své důkazní břemeno a deklarované výdaje jí nebylo možno uznat jako výdaje snižující základ daně v souladu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Skutečnost, že šlo o materiálové výdaje ve velkém rozsahu na uvedeném závěru nic nemění, resp. neznamená, že nebylo možno stanovit daň na základě dokazování.

#### 4.2 . Ke způsobu stanovení daně a otázce esenciálních výdajů

[38] Dokazování je základní způsob stanovení daně. Jde o činnost, kterou správce daně zjišťuje a objasňuje všechny skutečnosti důležité pro posouzení věci, a pouze v případě, že daňový subjekt nesplní některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit dokazováním, přichází v úvahu náhradní způsob stanovení daně, a to na základě použití pomůcek; viz § 98 odst. 1 daňového řádu.

[39] Jednoduše vyjádřeno, stanovení daně dle pomůcek představuje náhradní (kontumační) způsob stanovení daně, pro který musí být stanoveny shora naznačené podmínky, tj. nemožnost stanovení daně dokazováním, v důsledku nesplnění některé z povinností při dokazování ze strany daňového subjektu; současně je nutno, aby daň mohla být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě, jinak správce daně s daňovým subjektem daň sjedná (srov. § 98 odst. 4 daňového řádu).

[40] V daném případě prostor, resp. podmínky pro sjednání ani stanovení daně podle pomůcek splněny nebyly, což stěžovatelka sporuje mj. s poukazem na § 5 odst. 3 daňového řádu upravujícího zásadu zdrženlivosti a přiměřenosti: „*Správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“)* v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.“

[41] Podle § 1 odst. 2 daňového řádu je cílem správy daní správné zjištění a stanovení daně, což stěžovatelka v podstatě staví do protikladu k tomu, jak vůči ní postupoval správce daně potažmo žalovaný, pokud nestanovili daň podle pomůcek a nezohlednili přitom esenciální výdaje stěžovatelky. NSS nelze tento náhled stěžovatelky nesdílet. Správného stanovení daně,

je nutno dosáhnout postupem předvídaným daňovým řádem a ten, jak bylo vysvětleno, neumožňuje správci daně přejít na pomůcky, pokud pro to nejsou splněny podmínky. Pro určení rozhodného momentu přechodu ze základního na náhradní způsob stanovení daně podle pomůcek přitom neexistuje žádné exaktní pravidlo, vždy záleží na konkrétních okolnostech věci a nelze vycházet ani z procentuálního rozsahu zpochybněného účetnictví; viz výše krajským soudem zmíněné usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 4 Afs 87/2015-29, které stěžovatelka vůbec nereflektuje. V kasační stížnosti v podstatě pouze opakovaně odkazuje na (v procentech vyčíslený) rozsah materiálových výdajů na dřevo, které jí nebyly zohledněny, a připomíná judikaturu NSS, zejména rozsudek č. j. 2 Afs 238/2017-35, *MT – STOFI*.

[42] Právě tento rozsudek a jím reprezentovaná linie judikatury druhého senátu NSS byla důvodem pro předložení věci sp. zn. 8 Afs 296/2020 rozšířenému senátu – a to pro rozpor s jinou linií judikatury NSS procházející více senáty, podle které neunesení důkazního břemene ve vztahu ke konkrétnímu výdaji či skupině výdajů, neznamena bez dalšího, že byly splněny zákonné podmínky pro stanovení daně podle pomůcek [pozn. na základě řízení rozšířeného senátu bylo řízení v nyní souzené věci předsedou senátu přerušeno podle § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s.].

[43] Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v nedávném rozsudku ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, *ARNOŠT*, rozhodl tak, že odmítl judikaturní linii druhého senátu prosazující stanovení esenciálních výdajů dle pomůcek, přičemž konstatoval, že druhý senát vycházel pouze z toho, že práce či zboží, na které měly být deklarované výdaje vynaloženy, skutečně existují, a proto na jejich získání musely být určité minimálně objektivně nutné náklady poplatníkem reálně vynaloženy. Podle odůvodnění uvedeného rozsudku rozšířeného senátu, body [38] a [39]:

*„Taková úvaha je sice ekonomicky racionální, nicméně vyprazdňuje dikci § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, dle které se výdaje odečtou ve výši prokázané poplatníkem, a zejména zcela obrací zákonnou koncepci daňového řízení založenou na břemenu tvrzení (§ 134 d. ř.) a břemenu důkazním (§ 92 odst. 3 d. ř.). Dalším důsledkem je i změna zákonem stanovené posloupnosti způsobů stanovení daně, jež primárně předpokládá stanovení správné výše daně na základě tvrzení daňového subjektu dokazováním, které vede správce daně (§ 92 d. ř.). Teprve nelze-li stanovit za zdaňovací období daň na základě dokazování, nastupuje náhradní způsob stanovení daně dle pomůcek, a konečně, nelze-li daň dle pomůcek stanovit dostatečně spolehlivě, může správce daně s daňovým subjektem výši daňové povinnosti sjednat (§ 98 odst. 4 d. ř.). Mimo výše uvedeného, byl-li by správce daně povinen u každého dílčího neprokázaného výdaje sám zkoumat a stanovit jeho „esenciální výši“, a to u všech subjektů, z nichž by se každý věnoval velmi různorodé podnikatelské činnosti, vzrostly by náklady na správu daní naprosto neúměrně. Výběr daní má být efektivní mj. i v tom smyslu, že náklady na jejich výběr mají být významně nižší než výnosy z nich získané. Český zákonodárce tohoto cíle dosahuje právě tím, že daňovým subjektům stanovuje jak břemeno tvrzení, tak břemeno důkazní.*

*Závěr, že správce daně je povinen při neunesení důkazního břemene daňového subjektu ohledně uplatněného výdaje (včetně jeho výše) za existující zboží či služby bez dalšího*

pokračování

*přejít na stanovení daně podle pomůcek, a že je to právě správce daně, kdo je povinen tzv. esenciální výdaje zoblednit, tj. zejména stanovit relevantní část výdajů objektivně minimálně nutných na pořízení služby nebo zboží, není udržitelný.“*

[44] Ve shodě s citovanými závěry rozšířeného senátu tedy pátý senát NSS konstatuje, že krajský soud správně – v souladu s logikou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení – uzavřel, z toho, že stěžovatelka neprokázala faktické vynaložení větší části ze zaučovaných a daňově uplatněných nákladů, nelze bez dalšího dovodit nemožnost stanovení daně dokazováním. V opačném případě by to vedlo k rozšířeným senátem zmíněnému vyprázdnění § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, podle jehož věty první platí: „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“ (pozn. důraz přidán NSS).

[45] Stěžovatelka své výdaje neprokázala, jak bylo rozebráno shora s tím, že neunesla své důkazní břemeno – neprokázala správcem daně důvodně zpochybněné faktické uskutečnění skupiny výdajů a hodnověrným způsobem neprokázala ani „esenciální výši“ výdajů na materiál (dřevo), jichž se dovolávala. I v tomto ohledu tížilo důkazní břemeno stěžovatelku, nikoli správce daně, jak v závěru odůvodnění (viz body [44] a [45]) rozsudku č. j. 8 Afs 296/2020-133 zdůraznil rozšířený senát Nejvyššího správního soudu.

[46] V případě, že by stěžovatelka bez vážných pochybností prokázala, že jí deklarovaná skupina výdajů na dřevo opravdu nastala (musela být fakticky vynaložena), byť za jiných okolností, než je uvedeno v daňových dokladech, bylo možné je uznat za výdaje vynaložené v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Předpokladem ovšem bylo, aby stěžovatelka korigovala svá původní tvrzení, nabídla tvrzení nová a tato svá revidovaná tvrzení náležitě prokázala. Nic z toho stěžovatelka nečinila, ačkoli k tomu měla dostatek prostoru a provedené dokazování podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu přineslo takové poznatky, na základě kterých jí uplatněné výdaje dle § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů nemohly obstát.

## 5. Závěr a náklady řízení

[47] S ohledem na vše výše uvedené Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal podanou kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 větou poslední s. ř. s. zamítl.

[48] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 větu první ve spojení s § 120 s. ř. s. Účastník, který měl ve věci plný úspěch, má právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem od účastníka, který ve věci úspěch neměl. Úspěšnému žalovanému však žádné důvodně vynaložené náklady nad rámec běžné administrativní činnosti v tomto řízení nevznikly, takže mu Nejvyšší správní soud náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznal.

### Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 26. dubna 2024

JUDr. Viktor Kučera  
předseda senátu