



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **ADL PRANA s. r. o.**, se sídlem Pod Habrovou 445/3, Praha 5, zastoupená Mgr. Filipem Wágnerem, advokátem se sídlem Olšanská 2643/1a, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 2. 2021, č. j. 10 Af 4/2020 – 63,

**takto:**

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

**Odůvodnění:**

[1] Žalovaný třemi rozhodnutími ze dne 25. 11. 2019, č. j. 48419/19/5200-10421-711070, č. j. 48421/19/5200-10421-711070, a č. j. 48420/19/5200-10421-711070, změnil dodatečné platební výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu – Územní pracoviště pro Prahu 5 (dále jen „*správce daně*“), jimiž byla žalobkyni jako plátcí doměřena daň z příjmů fyzické osoby ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2015 a roku 2016, a doměřena daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2015. Konkrétně žalovaný prvně uvedenými rozhodnutími změnil platební výměr na období roku 2016 tak, že nově doměřil výši daně na částku 601 427 Kč a penále 120 285 Kč; platební výměr na období roku 2015 změnil tak, že nově doměřil výši daně na částku

338 488 Kč a penále 67 697 Kč; a nově stanovil daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně na částku 412 Kč a penále 82 Kč.

[2] Důvodem doměření daně bylo, že žalobkyně nepředložila dostatečné důkazy k výši hrubé mzdy zaměstnanců poté, co správci daně vznikly pochybnosti o této otázce při porovnání pracovních smluv a vykázaných odpracovaných hodin. Správce daně následně stanovil daň podle pomůcek, přičemž žalovaný způsob výpočtu daně korigoval ve svých rozhodnutích, uvedených v předchozím odstavci, v ostatním postup správce daně aproboval.

[3] Žalobkyně brojila proti rozhodnutím žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 22. 2. 2021, č. j. 10 Af 4/2020 – 63, zamítl jako nedůvodnou.

[4] Nejprve městský soud poukázal na skutečnosti vyplývající ze správního spisu. Žalobkyně předložila správci daně mzdové listy 18 zaměstnanců, kteří u ní působili v letech 2015 a 2016, jejich pracovní smlouvy a dohody o provedení práce a prohlášení poplatníka za uvedená období. Ve většině případů byl v pracovní smlouvě sjednán výkon práce na částečný úvazek (například na 25 hodin týdně či měsíčně), úměrně tomu byla sjednána i výše odměny – nejčastěji 4 600 Kč měsíčně. Odměna se v průběhu času na základě dodatků měnila, měnil se i režim zaměstnání. U žádného prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti nebyla vyplněna kolonka „*podle § 35ba odst. 1 písm. a) a § 35 písm. d) zákona o daních z příjmu uplatňuji základní slevu na poplatníka*“.

[5] Městský soud zjištění ze správního spisu shrnul tak, že mezi žalobkyní a daňovými orgány vyvstal spor o rozsah skutečně odvedené práce zaměstnanců žalobkyně a o výši odměny za tuto práci. Správce daně původní podklady žalobkyně věrohodně zpochybnil, neboť poukázal na konkrétní rozpory ve výkazech odpracovaných hodin ve mzdových listech, na sjednanou výši odměny a sjednaný rozsah práce. Bylo na žalobkyni, aby prokázala, zda zaměstnanci odpracovali méně hodin. Žalobkyně poté předložila upravené výkazy docházky a mzdové listy – jednalo se o ručně vyplněnou evidenci přítomnosti na pracovišti. Přestože šlo o různé zaměstnance, písmo, kterým byla docházka vyplněna, se městskému soudu jevilo jako jednotné. Docházka nebyla opatřena podpisem zaměstnance. Tyto podklady působily dle městského soudu nevěrohodně. Podmínka pro užití pomůcek dle § 98 odst. 1 daňového řádu tak byla splněna.

[6] Městský soud dále konstatoval, že zaměstnanci ani v jednom období neuplatnili základní slevu na poplatníka či jiné daňové zvýhodnění (kromě několika výjimek, které však daňové orgány při výpočtu daně zohlednily). Projev vůle zaměstnanců neuplatnit tyto slevy či zvýhodnění na dani je z prohlášení na první pohled zřejmý. Městský soud se proto neztotožnil s žalobkyní, že by v této situaci byly daňové orgány povinny *ex officio* přihlídnout k zákonným daňovým slevám.

[7] Žalobkyně dále namítala, že svědecká výpověď jejích dvou konkrétních zaměstnanců byla stížena závažnou procesní vadou, neboť o výsledku nebyl vyrozuměn její

pokračování

zástupce. Městský soud k tomu uvedl, že uvedené výsledky neměly význam pro skutková zjištění daňových orgánů. Zjištění o tom, jaké byly výdělky zaměstnanců žalobkyně, o odpracované době, o celkové výši výdělku a tomu odpovídajícímu výpočtu sražených záloh, totiž správce daně dovodil z pomůcek. Jednalo se tedy o skutečnosti zjištěné bez ohledu na to, zda a v jaké formě byly provedeny svědecké výsledky. Tento nezákonně provedený důkaz neměl přínos pro věc a neměl tedy ani vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného.

[8] Žalobkyně dále namítala, že výzva správce daně vůči společnosti GEMO OLOMOUC spol. s r. o. (později GEMO a. s.; dále jen „*společnost GEMO*“) podle § 57 daňového řádu byla zastřeným výsledkem svědka. Městský soud nejprve konstatoval, že správní spis obsahuje podklady od společnosti GEMO – řadu faktur mezi žalobkyní a touto společností a výzvu správce daně ze dne 23. 1. 2019, č. j. 383857/19/2005-61562-108253. Tou správce daně vyzval společnost GEMO podle § 57 odst. 1 písm. b) a § 58 daňového řádu k poskytnutí informací, jakým způsobem probíhala evidence pracovní doby a zda osoby uvedené v konkrétních fakturách byly jejími zaměstnanci. K tomu společnost GEMO dne 30. 1. 2019 stručně sdělila, že pracovníci nebyli jejími zaměstnanci, že evidence pracovní doby byla předána společnosti od subdodavatele (tedy žalobkyně – pozn. NSS), a že společnost GEMO předpokládá, že šlo o zaměstnance tohoto subdodavatele. Na jiném místě městský soud uvedl, že správce daně seznámil žalobkyni s podezřením, že zaměstnávala některé pracovníky tzv. „na černo“, neboť k některým fakturám, které žalobkyně vystavila pro společnost GEMO, byly přiloženy výkazy docházky se jmény pracovníků, jejichž mzdové listy nepředložila.

[9] Městský soud neshledal, že by uvedený postup představoval zastřený svědecký výsledek společnosti GEMO. Ta pouze poskytla vyjádření k podkladům – fakturám – které předtím bez bližšího vyjádření správci daně poskytla již v průběhu listopadu 2017. Výchozí skutkové okolnosti správce daně i žalovaný zjistili sami. Takto zjistili, že v příloze faktur, které žalobkyně vystavila společnosti GEMO za odvedené dílo (práci), je uveden seznam pracovníků na dané stavbě (resp. „akci“). Společnost GEMO na základě výzvy poté toliko sdělila, že se nejedná o její zaměstnance. Podle městského soudu bylo toto sdělení listinným důkazem. Žalobkyně věděla, jak tuto listinu orgány daňové správy hodnotily, a to ze seznámení se zjištěnými skutečnostmi a z výzvy k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 8. 4. 2019, č. j. 14861/19/5200-10421-707161, měla možnost se k těmto důkazům vyjádřit, a učinila tak ve dnech 23. 4. a 8. 7. 2019. Neuvedla však nic konkrétního a nerozporovala tvrzení společnosti GEMO; pouze setrvala na svém původním tvrzení, že se nejednalo o její zaměstnance. Žalobkyně tak dosavadní zjištění věrohodně nezpochybnila. Městský soud proto uzavřel, že výzva dle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu i následné sdělení společnosti GEMO nebyly zastřeným výsledkem svědka.

[10] Závěrem městský soud též shledal nedůvodnou námitku, že správce daně nevyhověl důkazním návrhům žalobkyně na výsledek osob, jež správce daně považoval za její zaměstnance. Žalobkyně totiž konkrétní osoby, které by měly být vyslechnuty, sama neidentifikovala a k jejich zaměstnávání se nepřihlásila. Zjištění správce daně se mj. opírala o evidenci docházky, která byla přílohou třech faktur vystavených žalobkyní společnosti GEMO. Bylo pak na žalobkyni, aby prokázala, že osoby uvedené v evidenci docházky

nejsou její zaměstnanci; mohla rovněž uvést, jaká byla povaha a průběh práce na daných projektech. To však neučinila. Rozhodná skutková zjištění správce daně proto byla podle městského soudu dostatečná a nebylo pochybením, jestliže při stanovení výše daně pomocí pomůcek byly do výpočtu zahrnuty i osoby identifikované v přílohách zmíněných třech faktur.

[11] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů, které lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[12] Stěžovatelka nejprve namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů, protože městský soud „*prakticky převzal*“ závěry žalovaného a nevyjádřil se k jejímu žalobnímu tvrzení o „diskriminaci“ fyzické osoby poplatníka ve srovnání s plátcem daně u stanovení daně podle pomůcek a přiznání základní slevy na poplatníka. Stěžovatelka totiž v žalobě tvrdila (a v kasační stížnosti zopakovala), že postup daňových orgánů bezdůvodně diskriminuje zaměstnavatele oproti fyzické osobě samostatně výdělečně činné, jestliže je stanovena daň podle pomůcek. U fyzické osoby samostatně výdělečně činné by správce daně základní slevu na poplatníka bez dalšího zohlednil, ale v systému plátce-poplatník tuto základní slevu správce daně stěžovatelce odírá.

[13] Dále stěžovatelka brojí proti závěru městského soudu o tom, že daňové orgány určily daň dle pomůcek v souladu se zákonem. Pokud bylo sporné, v jakém rozsahu její zaměstnanci vykonali práci a jaká byla výše vyplacené mzdy, mělo dojít ke zjištění skutkového stavu formou svědeckých výpovědí všech zaměstnanců či jiných osob jako například odběratele stěžovatelky. Daň podle pomůcek lze stanovit jen ve výjimečných případech, kdy dokazování není možné, pokud daňový subjekt přímo poruší svoji zákonnou povinnost (například nevede účetnictví) či se správcem daně nespolupracuje a je nekontaktní. Stěžovatelka však byla kontaktní a poskytovala součinnost. K opravě zpochybněných podkladů poskytla vysvětlení, že vytčené nedostatky byly způsobeny prací s účetním systémem. K tomu stěžovatelka cituje z judikatury Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“).

[14] Dále stěžovatelka uvádí, že i kdyby příslušná daň byla stanovena podle pomůcek v souladu se zákonem, byla doměřena ve vztahu k osobám (poplatníkům), kteří nebyli jejími zaměstnanci (stěžovatelka tím zjevně míní osoby uvedené v přílohách jejích faktur, vystavených společnosti GEMO – pozn. NSS). Žalovaný ani městský soud neposkytli žádný důkaz, že by tyto osoby byly spojené se stěžovatelkou. Závěr, že se jednalo o její zaměstnance, nemá oporu ve správním spisu. Městský soud tedy nesprávně hodnotil skutkové okolnosti, neboť výkazy docházky stěžovatelka nesestavila a tyto výkazy nebyly součástí faktur, které stěžovatelka vystavila.

[15] Stěžovatelka má též za to, že – i kdyby příslušná daň byla stanovena podle pomůcek v souladu se zákonem – mělo dojít k zohlednění výhod pro daňový subjekt (konkrétně k aplikaci základní slevy na poplatníka). Cituje z konkrétní judikatury Nejvyššího správního soudu k užití pomůcek ze strany správce daně s tím, že je povinen *ex officio* přihlídnout k výhodám, které vyplývají ze zákona, resp. na něž má poplatník právní

pokračování

nárok. Městský soud i žalovaný nezohlednili při stanovení daně podle pomůcek žádnou výhodu, byť by bylo logické, že v daném případě bude aplikována základní sleva na poplatníka. Zaměňují přitom stanovení daně podle pomůcek a dokazování, protože se zabývali tím, zda došlo ke správnému vyplnění všech formálních náležitostí prohlášení poplatníka. Stěžovatelka si je vědoma, že v prohlášeních chyběly určité náležitosti (zatržení políčka o uplatnění slevy na dani), ale vysvětlila, proč k tomu došlo a také jak to případně zhojit (navržené svědecké výpovědi). Už samotný fakt, že zaměstnanci vyplnili a podepsali prohlášení, prokazuje, že chtěli slevu na poplatníka uplatnit právě u stěžovatelky.

[16] Stěžovatelka poté opakuje svoji žalobní námitku k výsledku svědků, o němž nebyl vyrozuměn její zástupce. Nesouhlasí se závěry městského soudu a uvádí, že při řádně vedeném výsledku by mohla klást dotazy, které by lépe objasnily skutkový stav a odpovědi svědků mohly prokázat tvrzení stěžovatelky. Též opakuje žalobní námitky k neprovedení svědeckých výpovědí osob, které správce daně považoval za zaměstnance „na černo“, a ohledně nezákonného postupu při zastřené výpovědi svědka (zřejmě míněno vyjádření společnosti GEMO – viz odstavce [8] a [9] výše).

[17] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s napadeným rozsudkem a považuje jej za přezkoumatelný, neboť městský soud se v něm vypořádal s nosnými žalobními námitkami a z odůvodnění plyne – minimálně implicitně – nedůvodnost stěžovatelčiných dalších žalobních námitek. Žalovaný trvá na tom, že v projednávané věci byly splněny podmínky pro užití pomůcek, protože stěžovatelka předložila dvě různé verze příslušných evidencí, které byly ve vzájemném rozporu a nemohly tedy prokázat spornou otázku (kolik hodin práce zaměstnanci odvedli a výši jejich mzdy).

[18] Podle žalovaného daňové orgány oprávněně použily výkazy docházky dle příloh faktur pro společnost GEMO, neboť se jednalo o výkazy docházky zaměstnanců stěžovatelky. Ta zjištění správce daně nevyvrátila. Co se týče tvrzení o nezohlednění výhod pro stěžovatelku (základní slevy na poplatníka), tato sleva se uplatní, pouze pokud poplatník daně (zaměstnanec stěžovatelky) podepsal prohlášení podle § 38k odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). V projednávané věci však taková prohlášení nebyla řádně vyplněna. Pokud by stěžovatelka přihlédla k základní slevě na poplatníka, aniž by prokázala, že poplatníci slevu uplatnili, neodváděla by daň v zákonné výši. Závěrem žalovaný též popírá, že by vytykána procesní pochybení měla vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupena advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[20] Kasační stížnost není důvodná.

[21] Nejvyšší správní soud předně přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu. Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je totiž povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, a to i bez námitky stěžovatelky. Vlastní přezkum rozsudku je pak možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč městský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje.

[22] Městský soud v rozsudku řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí, vypořádal se se všemi podstatnými žalobními námitkami, jeho závěry se opírají o důkladnou znalost správního spisu a jsou podpořeny srozumitelnou a logickou argumentací (viz odstavce 37 až 79 odůvodnění napadeného rozsudku). O tom, že je napadený rozsudek opřen o dostatek relevantních důvodů, ostatně svědčí i skutečnost, že stěžovatelka s jeho závěry věcně polemizuje v kasační stížnosti, což by v případě nepřezkoumatelnosti rozsudku fakticky nebylo možné. Není ani pravdou, že by městský soud „prakticky převzal“ závěry žalovaného, jak tvrdí stěžovatelka. Městský soud totiž k těmto závěrům uvedl vlastní ucelenou argumentaci a řádně zodpověděl podstatné žalobní námitky (srov. rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 - 130, č. 1350/2007 Sb. NSS; judikatura tohoto soudu je dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)). Pokud se tyto námitky týkaly zkoumání skutkového stavu a zákonnosti užití pomůcek, městský soud vycházel z vlastních poznatků na základě důkladné znalosti správního spisu.

[23] Nejvyšší správní soud dále konstatuje, že soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním i Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08 (dostupném na <https://nalus.usoud.cz/>), v němž uvedl, že „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná.“ Pokud se tedy městský soud výslovně nevyjádřil k dílčímu argumentu ohledně „diskriminace“ mezi fyzickou osobou samostatně výdělečně činnou a právnickou osobou, nezpůsobuje to nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Postačuje totiž, že se soud obsáhle vyjádřil k podstatným námitkám stěžovatelky, které se týkaly zejména zákonnosti užití pomůcek, uplatnění výhod pro stěžovatelku (resp. její zaměstnance) a tvrzených procesních vad.

[24] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[25] Co se týče vlastního posouzení věci, stěžovatelka polemizuje s tím, že by daňové orgány mohly daň doměřit pomocí pomůcek. Není přitom sporné, že judikatura Nejvyššího správního soudu pohlíží na užití pomůcek restriktivně. Vyplývá z ní, že pomůcky mohou být užity jen za situace, kdy „běžné“ zjištění skutkového stavu prostřednictvím dokazování dle § 92 daňového řádu není možné. Pomůcky nesmějí sloužit ani jako nástroj pro trestání daňového subjektu (srovnej rozsudky NSS ze dne 11. 11. 2010, č. j. 1 Afs 84/2010 - 78, a ze dne 19. 11. 2008, č. j. 8 Afs 78/2007 - 47).

pokračování

[26] Podle § 98 odst. 1, věty první daňového řádu *nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem.*

[27] K výkladu tohoto ustanovení se vyslovil i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. Ve svém usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29, č. 3418/2016 Sb. NSS, uvedl, že „[p]ro použití pomůcek nelze stanovit žádný algoritmus či pravidlo, záleží vždy na konkrétním skutkovém stavu. Není vyloučeno z povahy věci, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné, resp. bylo ztraceno či zničeno, ale účetní případy lze dostatečně spolehlivě prokázat jinak. Nelze ani vyjádřit procentuální rozsah zpochybněného účetnictví, ale je **nutno věc posuzovat, resp. neunesení důkazního břemene poměřovat vždy ke konkrétnímu případu ve všech souvislostech; záleží především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu.** Lze v této souvislosti odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008 - 86, v němž se konstatuje: 'Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz a hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví.'“

[28] Z uvedeného plyne, že nelze *a priori* určit přesnou dělicí linii, kdy pomůcky bude možné užít a kdy nikoli. Rozhodným kritériem pro jejich užití bude vždy „intenzita pochybností“ správce daně nad účetními doklady předloženými daňovým subjektem. Z řečeného plyne (*a contrario*), že rozhodné není pouze to (jak tvrdí stěžovatelka), zda daňový subjekt (zde právě stěžovatelka) se správcem daně spolupracuje, reaguje na jeho výzvy či zda naopak je pasivní či nekontaktní. Tento názor by vedl k absurdním důsledkům, neboť by postačovalo, že daňový subjekt se správcem daně řádně komunikuje a naopak by bylo nerozhodné, že předložil zcela nevěrohodné a vzájemně si protirečící podklady. Za této hypotetické situace by – podle názoru stěžovatelky – bylo užití pomůcek pro stanovení daně vyloučeno. Tomuto názoru z výše předestřených důvodů Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit.

[29] V nyní projednávané věci je nesporné, že stěžovatelka předložila podklady (mzdové listy, pracovní smlouvy apod.), které vykazovaly vážné diskrepance, které jsou podrobně popsány ve zprávě o daňové kontrole, v rozhodnutích žalovaného i v napadeném rozsudku (viz zejména odstavce 46 a 47 napadeného rozsudku). Stěžovatelce jsou tyto hrubé nedostatky známy a ani je nesporné, proto Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné je zde podrobněji uvádět.

[30] S ohledem na výše uvedené tedy zdejší soud – ve shodě s městským soudem – konstatuje, že podmínky pro stanovení daně dle pomůcek ve smyslu § 98 odst. 1 daňového řádu byly splněny.

[31] Stěžovatelka dále namítá, že i kdyby příslušná daň byla stanovena podle pomůcek v souladu se zákonem, byla doměřena ve vztahu k osobám (poplatníkům), kteří nebyli jejími zaměstnanci. Brojí tak proti tomu, že správce daně považoval za její zaměstnance i osoby uvedené ve výkazech práce, které byly přílohou několika faktur, které stěžovatelka vystavila společnosti GEMO. Stěžovatelka přitom tvrdí, že tyto přílohy (resp. výkazy práce) nevyhotovila. K tomu kasační soud uvádí, že posledně uvedené tvrzení stěžovatelky je nevěrohodné. Dané výkazy jsou součástí dotčených faktur a podporují oprávněnost požadované částky v tom smyslu, že fakturované práce měly vykonat konkrétní osoby v těchto výkazech uvedené (které na určité „akci“ odpracovaly uvedený počet hodin). Jak trefně podotkl městský soud (s odkazem na tři konkrétní faktury doložené společností GEMO), tyto evidence docházky shodně obsahují označení vykonané práce (uvedením, o kterou stavební „akci“ šlo) a rozsah přítomnosti osoby na této „akci“ (označením dne a počtem hodin). Logicky se tak z daných faktur a k nim připojených výkazů podává, že má jít o výkaz práce účtovaný objednavateli (zde společností GEMO). Městský soud příhodně podotkl, že by nedávalo žádný smysl, aby stěžovatelka fakturovala svou práci společnosti GEMO, kterou přitom reálně odvedli zaměstnanci jiné společnosti (jiného subdodavatele než stěžovatelky), či dokonce kterou odvedli zaměstnanci samotné společnosti GEMO (v podrobnostech viz odstavce 75 a 76 napadeného rozsudku). Jak též správně uvedl městský soud, bylo na stěžovatelce, aby věrohodně vyvrátila tvrzení společnosti GEMO, že dotčené zaměstnance nezná, a uvedla průběh, povahu prací na daných projektech, osoby, které práci vykonaly, a jejich vztah (pracovněprávní či jiný) ke stěžovatelce. Ta tak ovšem neučinila a pouze bez dalšího setrvala na tvrzení, že o její zaměstnance nešlo a obecně popření, že je autorkou příloh k fakturám, které je zcela nepravděpodobné a nevěrohodné. Ani tato dílčí námitka žalobkyně tedy není důvodná.

[32] Stěžovatelka má též za to, že mělo dojít k zohlednění výhod pro daňový subjekt (konkrétně k aplikaci základní slevy na poplatníka). Cituje z konkrétní judikatury NSS k užití pomůcek ze strany správce daně s tím, že je povinen *ex officio* přihlédnout k výhodám, které vyplývají ze zákona, resp. na něž má poplatník právní nárok. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje citovanou judikaturu. Stěžovatelka ovšem v této námitce spíše jen reprodukuje svoji původní námitku žalobní, kterou městský soud v napadeném rozsudku vypořádal s tím, že slevu nebylo možné uplatnit, neboť k tomu chyběl řádný projev vůle poplatníků - zaměstnanců v příslušných prohlášeních. Stěžovatelka v kasační stížnosti připustila, že „v prohlášeních chyběly určité náležitosti“ (tedy zatržení políčka o uplatnění slevy na dani), ale to by podle ní bylo možné „zbojit“ provedením svědeckých výpovědí zaměstnanců. Podle ní samotný fakt, že zaměstnanci vyplnili a podepsali prohlášení, prokazuje, že chtěli slevu na poplatníka uplatnit právě u stěžovatelky.

[33] Výše uvedenému nelze přisvědčit. Základní slevu poplatník (zaměstnanec) uplatňuje určitou formou, konkrétně řádným vyplněním prohlášení dle § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů a zaškrtnutím příslušného políčka. Pokud tak zaměstnanci neučinili, nelze tento jejich chybějící projev vůle nahradit svědeckou výpovědí či jiným důkazem. Žalovaný správně ve svém vyjádření uvedl, že pokud by *in absentiam* příslušného prohlášení stěžovatelka odvedla daň se zohledněním slevy, postupovala by nezákonně (konkrétně především v rozporu s § 38h odst. 4 a 5 zákona o daních z příjmů).

pokračování

[34] Poslední projednatelná kasační námitka se týká nezákonného výsledku svědků, o němž nebyl vyrozuměn zástupce stěžovatelky. Ta uvádí, že při řádně vedeném výsledku by mohla klást dotazy, které by lépe objasnily skutkový stav a odpovědi svědků mohly prokázat tvrzení stěžovatelky. Tato argumentace se však zcela míjí se závěry městského soudu, který shledal odpovídající žalobní námitku nedůvodnou, protože zjištění plynoucí z provedených výslechů nesloužila jako skutkový základ pro vyměření daně. Daň totiž byla stanovena podle pomůcek. Není přitom sporné, že nevyrozumění zástupce stěžovatelky představuje vadu řízení; městský soud však dospěl k řádně odůvodněnému závěru, že tato vada neměla vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Nejvyšší správní soud se s tímto hodnocením ztotožňuje.

[35] Hypotetická úvaha stěžovatelky, že při účasti jejího zástupce na výsledku by mohly vyjít najevo skutečnosti, které by jí byly ku prospěchu, je pouhou spekulací a nemůže nahradit procesní pasivitu stěžovatelky v průběhu daňového řízení. Stěžovatelka měla možnost navrhnout takové konkrétní důkazy, které by pro ni nepříznivé závěry daňové kontroly zvrátily. To však neučinila.

[36] Zbylá tvrzení týkající se neprovedení svědeckých výpovědí osob, které správce daně považoval za zaměstnance „na černo“, a nezákonného postupu při zastřené výpovědi svědka jsou pouhým opakováním žalobních námitek, aniž by zde stěžovatelka jakkoli polemizovala se závěry městského soudu. Nepředstavují tedy kasační námitky ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s. a Nejvyšší správní soud se jimi dále nezabýval. Důvody kasační stížnosti se totiž musí upínat právě k rozhodnutí krajského (zde městského) soudu, které je předmětem přezkumu ze strany Nejvyššího správního soudu v řízení o kasační stížnosti. Opakování žalobní argumentace tedy nepředstavuje přípustné kasační námitky (viz § 104 odst. 4 s. ř. s.; srovnej např. rozsudek NSS ze dne 23. 5. 2018, č. j. 3 Azs 345/2017 – 36).

[37] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[38] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by měl procesně úspěšný žalovaný, kterému však v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů nepřiznává.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. srpna 2022

JUDr. Tomáš Rychlý v.

r.

předseda senátu

Za správnost vyhotovení:  
Miroslava Richterová