



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Oulíkové a soudců Kryštofa Horna a Jana Peroutky ve věci

žalobkyně: **ČSAD Střední Čechy, a.s.**, IČO: 27616347,
sídlem U Přístavu 811, Brandýs nad Labem – Stará Boleslav
zastoupená daňově poradenskou společností BD Consult, s.r.o.,
sídlem Jeseniova 1196/52, Praha 3

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 2. 2020, č. j. 8144/20/5200-10421-705721, a ze dne 26. 2. 2020, č. j. 8140/20/5200-10421-705721,

takto:

- I. Žaloby se zamítají.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Postup daňových orgánů

1. Dne 16. 3. 2016 zahájil Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále též „správce daně“) u žalobkyně kontrolu daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2012 a 2013, včetně ročního zúčtování záloh na daň a daňového zvýhodnění za rok 2012 a 2013, které bylo provedeno v roce 2013 a 2014 (a též daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2012 a 2013 a daně silniční za zdaňovací období roku 2013).

2. Při daňové kontrole založil žalobkynin zástupce do spisu plnou moc ze dne 24. 3. 2016. V rámci daňové kontroly vydal správce daně výzvy k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu dne 10. 10. 2016, 6. 11. 2017 a 23. 4. 2018 a požadoval po žalobkyni mimo jiné doložení oprávněnosti uplatněných slev na zaměstnance a účtování paušálu cest a výdajů. Požadoval též prokázání toho, že odměny vyplacené zaměstnancům (řidičům autobusů) za práci vykonanou na základě dohody o provedení práce byly poskytovány za práci vykonávanou nad rámec pracovní náplně sjednané v pracovních smlouvách. Upozornil žalobkyni, že nevyhoví-li těmto výzvám, může vyměřit daň podle pomůcek. Na základě výzev předložila žalobkyně opakovaná vyjádření a listinné důkazní prostředky (zejména pracovněprávní dokumentaci a mzdovou evidenci).
3. V průběhu daňové kontroly provedl správce daně výsledky šestnácti svědků (zaměstnanců žalobkyně – řidičů autobusů), které se týkaly především okruhu činností, které řidiči vykonávali vedle řízení autobusů (šlo zejm. o přípravu autobusů před jízdou a po ní, výdej jízdenek, obsluhu cestujících, odvoz tržeb a vyplňování výkazů o provozu vozidla – tzv. „stazek“), odměňování, pracovní doby a pracovních cest. Žalobkyně v mnoha případech namítala nesprávnost vedení těchto výsledků, podávala stížnosti a následně žádosti o prošetření způsobu jejich vyřízení.
4. Dne 29. 8. 2018 sdělil správce daně žalobkyni výsledek kontrolního zjištění a současně jí podle § 88 odst. 3 daňového řádu stanovil lhůtu k vyjádření v délce 21 dnů. I proti tomu podala žalobkyně opravný prostředek, který správce daně považoval za nedůvodnou stížnost. Žalovaný ji však posoudil jako odvolání, které ovšem zamítl.
5. Dne 18. 1. 2019 se žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění vyjádřila. V rámci vyjádření též uplatnila námitku podjatosti, kterou si vyhradila jmenovitě upřesnit poté, co obdrží kompletní seznam úředních osob, které byly při daňové kontrole činné. Součástí vyjádření byla též v reakci na chybné počítání počtu dnů v měsíci únoru 2012, který je přestupným rokem, žádost o informace dle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím. Tou se dožadovala mimo jiné sdělení, zda jsou úřední osoby správce daně školeny a přezkušovány v používání kalendáře, či zda existuje předpis či metodický pokyn, který rozdílně od obecných pravidel upravuje přestupné roky a počet dní v měsíci únoru pro oblast výkonu finanční správy.
6. Dne 30. 1. 2019 nahlédl žalobkynin zástupce do spisu. Při tom mu nebyly zpřístupněny veškeré listiny a zodpovězeny veškeré jím položené otázky. V návaznosti na to podal další stížnost. Při tomto nahlížení správce daně nabídl, že může proběhnout i projednání zprávy o daňové kontrole. S tím zástupce s poukazem na dosud nevyřízené stížnosti a námitky nesouhlasil. Ústní jednání za účelem projednání zprávy o daňové kontrole tak proběhlo až 27. 2. 2019. Žalobkyně je nicméně nepovažovala za dostatečné a zpochybňovala, že došlo k ukončení daňové kontroly.
7. Správce daně vydal dne 28. 2. 2019 dodatečné platební výměry č. j. 884277/19/2105-50524-204409 a 885689/19/2105-50524-204409 (dále jen „dodatečné platební výměry“), kterými žalobkyni doměřil daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období let 2012 a 2013 podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v rozhodném znění pro příslušná zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“) a zároveň jí stanovil penále z takto doměřené daně. Daň stanovil podle pomůcek, neboť žalobkyně dle něj neprokázala oprávněnost účtování paušálních náhrad stravného u pracovních cest řidičů autobusů,

náhrad za použití vlastních dopravních prostředků pro bezpečný převoz tržeb a odměn z dohod o provedení práce, ve kterých se řidiči autobusů nad rámec povinností vyplývajících z pracovní smlouvy zavázali provádět „obsahu cestujících, odvody finanční hotovosti a přípravu a odevzdávání stazek“.

8. Dne 28. 2. 2019 vydal správce daně dodatečné platební výměry a zaslal je do datové schránky žalobkynina zástupce. Ten se do datové schránky přihlásil dne 10. 3. 2019.
9. Žalobkyně podala dne 8. 4. 2019 proti dodatečným platebním výměrům odvolání, o kterém žalovaný rozhodl výše uvedenými napadenými rozhodnutími ze dne 26. 2. 2020 a 27. 2. 2020 (dále jen „napadené rozhodnutí 2012“, resp. „napadené rozhodnutí 2013“, popř. společně jen jako „napadená rozhodnutí“), která nabyla právní moci dne 6. 3. 2020. Žalovaný jimi podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb. (dále jen „daňový řád“) snížil doměřenou daň a stanovené penále na částku 868 735 Kč, resp. 173 747 Kč za zdaňovací období 2012 a na částku 1 640 247 Kč, resp. 328 049 Kč za zdaňovací období 2013. Neztotožnil se totiž s postupem správce daně, který nezohlednil žádné paušální náhrady za přepravu tržeb, ačkoliv z dokazování vyplynulo, že někteří zaměstnanci k převozu tržeb soukromé vozidlo užívali.

Obsah žalob a splnění procesních podmínek

10. Proti napadeným rozhodnutím žalobkyně brojí dvěma samostatně podanými žalobami podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) doručeny Městskému soudu v Praze dne 5. 5. 2020, jehož usneseními ze dne 18. 5. 2020, č. j. 14 Af 19/2020-50 a 14 Af 20/2020-47, byly věci postoupeny soudu zdejšímu. Soud pak usnesením ze dne 13. 5. 2022, č. j. 51 Af 38/2020-81, řízení o obou žalobách spojil ke společnému projednání.
11. Žalobkyně namítá, že došlo k prekluzi daně, neboť správce daně doručoval dodatečné platební výměry jejímu zástupci, ačkoliv ten nebyl pro jejich přijetí po ukončení daňové kontroly zmocněn. I kdyby správci daně nebyl rozsah zmocnění zřejmý, měl žalobkyni vyzvat dle § 28 odst. 2 daňového řádu k vyjasnění rozsahu zmocnění. Žalobkyně namítá též množství procesních pochybení správce daně (stanovení nedostatečné lhůty pro vyjádření ke kontrolnímu zjištění, neprojednání zprávy o kontrole, podjatost úředních osob, vady nahlížení do spisu, nevrácení poskytnutých podkladů, vynucování formátu podání, vady platebního výměru, nesprávné vyřízení stížností) a nesouhlasí s hodnocením předložených důkazů. Má za to, že daň mohla a měla být stanovena dokazováním, finanční orgány však postupovaly nesprávně i při stanovení daně za užití pomůcek. S ohledem na zachování přiměřené délky rozsudku soud žalobní námitky a případně reakci žalovaného na ně v potřebném rozsahu rekapituluje v rámci jejich vypořádání níže.
12. Soud ověřil, že žaloby byly podány včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňují všechny formální požadavky kladené na ně zákonem. Při přezkumu napadených rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jejich vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Přezkoumal je v mezích uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední.

Dosavadní rozsudky ve věci

13. Doposud se soud zabýval především otázkou prekluze daně. Podle § 148 odst. 1 daňového řádu nelze daň stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Lhůta pro stanovení daně počne běžet dnem, v němž uplynula lhůta pro podání řádného daňového tvrzení, nebo v němž se stala daň splatnou, aniž by zde byla současně povinnost podat řádné daňové tvrzení. Podle odst. 2 písm. b) se lhůta pro stanovení daně prodlužuje o 1 rok, pokud v posledních 12 měsících před uplynutím dosavadní lhůty pro stanovení daně došlo k oznámení rozhodnutí o stanovení daně. Podle odst. 3 byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola, podáno řádné daňové tvrzení nebo oznámena výzva k podání řádného daňového tvrzení, běží lhůta pro stanovení daně znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.
14. Při jednání dne 7. 2. 2023 se soud zabýval otázkou tvrzené prekluze daně a provedl k důkazu vyžádané stanovisko jiného správce daně (Finančního úřadu pro Zlínský kraj), který potvrdil žalobkynino tvrzení, že plnou moc předloženou zástupcem žalobce ve věci jiného daňového subjektu v rámci daňové kontroly vedené FÚ pro Zlínský kraj posoudil tak, že se vztahuje toliko na daňovou kontrolu a že dodatečné platební výměry nedoručoval zmocněnci, ale přímo daňovému subjektu. Plnou moc předloženou v projednávaném řízení soud napoprvé vyhodnotil tak, že žalobkynina zástupce neopravňovala k převzetí dodatečných platebních výměrů a k jejich doručení žalobkyni účinně nedošlo před uplynutím lhůty pro stavení daně. Rozsudkem ze dne 7. 2. 2023, č. j. 51 Af 38/2020-108 (dále jen „první rozsudek“) proto napadená rozhodnutí i dodatečné platební výměry zrušil.
15. Nejvyšší správní soud nicméně rozsudkem ze dne 28. 1. 2025, č. j. 4 Afs 94/2023-74 (dále jen „kasační rozsudek“), první rozsudek zrušil. Soud je vázán závazným právním názorem NSS, že plná moc ze dne 24. 3. 2016 žalobkynina zástupce opravňovala i k přebírání doručovaných dodatečných platebních výměrů, přičemž správce daně nebyl povinen její obsah vyjasňovat ani se zabývat výkladem obdobné plné moci provedeným jiným správcem daně (srov. body 31 a 34 kasačního rozsudku). K jejich účinnému doručení žalobkyni (prostřednictvím řádně zmocněného zástupce) tak došlo dne 10. 3. 2019, tedy ještě před uplynutím lhůty pro stanovení daně, ke kterému by došlo až 16. 3. 2019 (srov. bod 38 kasačního rozsudku). K pravomocnému doměření daně pak došlo dne 6. 3. 2020 též v rámci prekluzivní lhůty, prodloužené o rok (do 16. 3. 2020) právě doručením dodatečných platebních výměrů.
16. Okruh žalobních bodů týkajících se prekluze tedy není důvodný. Soud se dále zabýval zbývajících žalobními body.

Jednání dne 3. 2. 2026

17. Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních procesních stanoviscích a zopakovali dosavadní argumentaci. Žalobkyně zdůraznila, že v dané věci nešlo o nějaké černé či neevidované mzdy, naopak bylo prokázáno, že vše bylo zaměstnancům vyplaceno.
18. Dokazování soud neprováděl.

Posouzení žalob soudem

19. Na zřeteli je předně třeba mít to, že daňový řád v § 92 zcela jednoznačně a striktně stanoví, ohledně kterých skutečností důkazní břemeno nese daňový subjekt. Ten je stále v jakémkoli stádiu řízení povinen prokazovat pouze to, co uvedl ve svém daňovém přiznání, resp. ve

svém účetnictví; jak listinnými důkazy, tak v případě pochybností jinými důkazními prostředky. Rozhodnou otázkou v řízení potom vždy je posoudit, zda své důkazní břemeno unesl, či nikoli. Od toho se poté odvíjí další procesní postup, potažmo i způsob stanovení daně a samotná výše daně (srov. rozsudek NSS ze dne 8. 3. 2023, č. j. 6 Afs 213/2022-43; podrobněji viz body 74 a násl. tohoto rozsudku)

Procesní námitky

20. K procesním námitkám soud předesílá, že podle ustálené judikatury se porušení procesních předpisů nelze dovolávat, aniž by mělo dopad do hmotných práv. Jinými slovy se nejedná o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. rozhodnutí ze dne 14. 10. 2005, č. j. 6 Ads 57/2004-59, popř. ze dne 8. 3. 2027, č. j. 8 Afs 102/2005-65).
21. Nelze si též nepovšimnout konfrontačního stylu žalobkynina zástupce, jenž v daňovém řízení rozporoval téměř každý krok, který správce daně učinil, a napadal jej stížnostmi a námitkami podjatosti. To dobře ilustruje např. jeho žádost pospaná v bodě 5 tohoto rozsudku, kterou se namísto strážlivého upozornění na chybné počítání dnů v měsíci únoru formálním způsobem dožadoval poskytnutí informace o existenci školení úředních osob v práci s kalendářem. Jakkoliv je na daňovém subjektu, jaký přístup k daňovému řízení – prostřednictvím svého případného zástupce – zvolí, přizpůsobil-li tomuto stylu (v rámci zákonných mantinelů) svůj postup správce daně, nelze se tomu divit.

Lhůta pro vyjádření ke kontrolnímu zjištění

22. Žalobkyně namítá, že jí žalovaný stanovil lhůtu k vyjádření, aniž by o to požádala.
23. Přitom podle § 88 odst. 3 daňového řádu platilo, že na žádost daňového subjektu stanoví správce daně přiměřenou lhůtu, ve které se může daňový subjekt vyjádřit k výsledku kontrolního zjištění a navrhnout jeho doplnění. Nedojde-li na základě tohoto vyjádření ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhnout jeho další doplnění.
24. Žalovaný k tomu uvedl, že veřejná subjektivní práva žalobkyně zůstala zachována. Žalovaný se touto námitkou již zabýval v bodu 76 napadených rozhodnutí a v rozhodnutí ze dne 24. 1. 2019, č. j. 2780/19/5100-41455-704421, které se týkalo odvolání žalobkyně proti rozhodnutí o stanovení uvedené lhůty k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění. Tam uvedl, že fakticky měla žalobkyně na vyjádření celkem 44 dnů, což je přiměřené. Navíc od 1. 1. 2021 došlo v § 88 odst. 2 daňového řádu k legislativní změně a stanovení uvedené lhůty daňový řád spojuje přímo se sdělením výsledku kontrolního zjištění. Podle žalovaného zákonodárce touto legislativní změnou upřesnil výklad právní úpravy tak, aby nedocházelo ke „zjevně nesprávné polemice“, že by snad stanovení lhůty bez žádosti daňového subjektu mělo být porušením, a nikoli formou ochrany jeho práv.
25. Žalobkyně v žalobě obsáhle argumentovala ve prospěch závěru o nepřípustnosti uvedeného postupu správce daně, a to s odvoláním na zásady správy daní a na vázanost daňových orgánů zákonem. Pokud jde o konkrétní újmu na žalobkyniných právech, odkázala na část IV žaloby označené *nepřihlédnutí k důkazům* (takto je rubrika sice označena toliko v žalobě proti napadenému rozhodnutí 2012, obsahově je ale i v žalobě proti napadenému rozhodnutí

2013, přičemž žaloby jsou v této části totožné), ve které poukazuje na to, že žalobkyně musela v průběhu postupů správce daně pokračovat ve vedení podniku a co nestihla předložit v průběhu nedostatečné lhůty, to předložila v odvolání. Žalovaný to však neakceptoval s tím, že to měla žalobkyně předložit včas (k tomu viz bod 110 tohoto rozsudku).

26. NSS v rozsudku ze dne 15. 6. 2022, č. j. 3 Afs 168/2021-40, uvedl, že „§ 88 odst. 3 daňového řádu vytváří jednu z procesních záruk náležitě zjištěného skutkového stavu během daňové kontroly. Smyslem tohoto ustanovení je jednak stanovit daňovému subjektu poté, co se seznámí s výsledky kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 daňového řádu), dostatečný časový prostor (lhůtu) na zformulování jeho návrhů a připomínek, a jednak koncentrovat kontrolní postup ve vztahu k doplňování kontrolních skutkových zjištění. Pokud na základě kontrolního zjištění bude vyměřena daň, byť byla předtím porušena procesní práva daňového subjektu (například práva vyjmenovaná v § 88 daňového řádu), může daňový subjekt uplatnit své výhrady v rámci odvolání“.
27. Výsledek kontrolního zjištění vypracoval správce daně dne 28. 11. 2018 a zaslal jej do datové schránky žalobkynina zástupce. Současně vydal rozhodnutí o stanovení lhůty, v níž se žalobkyně mohla k výsledku kontrolního zjištění vyjádřit. Tu stanovil na 21 dní od doručení, ke kterému došlo dne 8. 12. 2018. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně stížnost, kterou žalovaný posoudil jako odvolání a dne 30. 11. 2018 je zamítl. Žalobkyně následně požádala o prodloužení lhůty do 15. 2. 2019. Správce daně lhůtu prodloužil jen do 21. 1. 2019. Žalovaný opětovně odvolání žalobkyně dne 8. 1. 2019 zamítl. Dne 18. 1. 2019 žalobkyně předložila pětadvacetistránkové vyjádření k výsledku kontrolního zjištění.
28. Soud akceptuje, že v dané věci šlo s ohledem na množství podkladů a projednávanou problematiku o složité věci. Má však za to, že celková faktická doba 44 dnů představovala dostatečný časový prostor, aby se žalobkyně k výsledku kontrolního zjištění kvalifikovaně vyjádřila. Jak bylo již řečeno, tížilo ji důkazní břemeno a správce daně vydal již v průběhu daňové kontroly vícero výzev, na základě kterých žalobkyně věděla, jakým směrem se zájem správce daně ubírá. Výsledek kontrolního zjištění tedy pro ni nebyl překvapivou novotou, na kterou by se nemohla připravit. Měla být ostatně připravena již v době, kdy podala daňové přiznání. To platí i přes žalobkynino nekonkrétní tvrzení, že v průběhu stanovené lhůty (patrně zejména mezi Vánocemi a koncem roku 2018) čerpali odpovědní zaměstnanci žalobkyně a daňového poradce dovolenou. Bylo na žalobkyni a jejím daňovém poradci, aby svou činnost zorganizovali tak, aby splnili své povinnosti vůči správci daně. K tomu byla i část lhůty připadající na počátek roku 2019, tj. po běžném období dovolených, s ohledem na výše uvedené dostatečná. Daňový spis ostatně obsahuje protokol ze souběžně konané kontroly ve věci silniční daně ze dne 9. 1. 2019, ze kterého je patrné, že zástupce žalobkyně byl v daný den „v pracovním procesu“. Odhlédnout nelze ani od konfrontačního stylu popsaného výše v bodě 21 tohoto rozsudku, který sice neopravňuje daňové orgány k nezákonnému postupu, vysvětluje však s ohledem na blížící se konec lhůty pro stanovení daně obavy z možných procesních obstrukcí (které se ostatně ukázaly při následném složitém sjednávání termínu projednání zprávy o daňové kontrole a okolnostech doručování dodatečných platebních výměrů, kterými se soud zabýval v prvním rozsudku, přinejmenším jako nikoliv zcela nedůvodné) a jejich neochotu poskytnout žalobkyni lhůtu delší, než jaká byla přiměřená.

29. Jelikož lhůta byla vzhledem ke konkrétním a výše popsaným okolnostem v tomto případě přiměřená, postup správce daně žalobkyni nepoškodil a nemohl mít vliv na závěr o její daňové povinnosti.
30. Žalobní bod tedy není důvodný.

Neprojednání zprávy o daňové kontrole

31. Dne 27. 2. 2019 proběhlo ústní jednání za účelem projednání zprávy o daňové kontrole. Žalobkyně má za to, že při něm vyjádřila více než prostou nespokojenost nad hodnocením důkazů správcem daně. Poukázala na to, že ve zprávě o daňové kontrole chybí důvod neakceptování jejích připomínek. Správce daně se po dlouhém období nečinnosti dle žalobkyně jen snažil urychleně ukončit kontrolu při ignorování jejích procesních práv. Poškozena při tom byla stejně jako v předchozím žalobním bodu nepřihlédnutím k později předloženým důkazům.
32. Z protokolu o projednání zprávy o daňové kontrole plyne, že značný prostor věnovali zúčastnění diskuzi o podaných námitkách podjatosti a tomu, které všechny osoby se na daňové kontrole podílely. Žalobkyně dále nesouhlasila s výsledkem kontrolního zjištění a poukázala na množství důkazů a dalších předložených dokumentů. Současně se např. dotázala, zda jsou všechny přítomné úřední osoby odměňovány stejně. Zpochybnila způsob stanovení daně podle pomůcek. Namítla také nedořešení všech námitek a stížností. Projednání proto nepovažovala za dostatečné. Žalobkyně akceptuje, že podle judikatury je při projednání zprávy o daňové kontrole omezený prostor pro dokazování, je však nutné, aby správce daně vysvětlil svůj postup a aby se též vyřešily všechny problémy týkající se nahlížení do spisu, námitek podjatosti a další okolnosti, které mají potenciální vliv na výsledek kontroly. Správce daně uvedl, že trvá na tom, že zpráva byla projednána, a předložil ji žalobkyni k podpisu.
33. Projednání zprávy o daňové kontrole (§ 88 odst. 4 daňového řádu) je konečnou fází daňové kontroly. Prostor pro vyjádření a navržení důkazů má daňový subjekt po seznámení se s výsledkem kontrolního zjištění (§ 88 odst. 2 a 3 daňového řádu). Projednání zprávy o daňové kontrole slouží k seznámení daňového subjektu s konečným stanoviskem správce daně, které se projevuje ve zprávě o daňové kontrole, včetně stanoviska, proč nezměnil kontrolní zjištění v návaznosti na vyjádření daňového subjektu, a k podpisu zprávy o daňové kontrole. Při projednání zprávy o daňové kontrole proto mohou být relevantní již například pouze námitky daňového subjektu proti chybějícím podstatným náležitostem předložené zprávy o daňové kontrole nebo to, že správce daně zahrnul do zprávy o daňové kontrole kontrolní zjištění, se kterými dříve daňový subjekt neseznámil, čímž mu odňal možnost se k nim vyjádřit (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31). Takové námitky ale žalobkyně nevznesla. Pokud jde o námitku, že zpráva neobsahuje důvody, pro které její vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nevedlo k jeho změně, součástí projednání zprávy o daňové kontrole bylo též seznámení se stanoviskem správce daně ze dne 29. 1. 2019, č. j. 271975/19/2105-60563-2000711 (dále jen „stanovisko správce daně“), které k jejímu vyjádření zaujal a na které zpráva o daňové kontrole na předposlední straně odkazuje, jak umožňoval § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu. I pokud by šlo o vadu, mohla být zhojena v odvolacím řízení. K zásahu do žalobkyniných práv tedy v žádném případě nedošlo, neboť fakticky byla s uvedenými důvody seznámena. Žalobkyně též nezpochybnila bod 77

napadených rozhodnutí, podle kterého byla ke dni projednání zprávy o daňové kontrole veškerá žalobkynina podání (stížnosti a námitky) projednána.

34. Žalobní bod není důvodný.

Podjatost úředních osob

35. Žalobkyně namítla, že popsala nezákonné chování a přezíravý postup úředních osob, které dávaly najevo, že se nemíní řídit procesními pravidly a nedávaly jí dostatečný prostor pro vyjádření. V tom spatřuje jejich podjatost. Úřední osoby dokonce zamítly námitku podjatosti dříve, než mohla konkretizovat osoby, proti kterým směřuje. Obdržela totiž nekompletní seznam osob, které se na správě jejích daní podílely. Za podjaté označila v odvolání ředitele správce daně a zpracovatelku rozhodnutí o podjatosti. Jejich podjatost spatřuje v tom, jak vyřídili námitku podjatosti. Dále za podjatou označila vedoucí kontrolního oddělení správce daně, a to pro vedení jednání při projednávání zprávy o daňové kontrole. O podjatosti svědčí i postup „nekompetentní pracovníce“ při nahlížení do spisu. Napadená rozhodnutí jsou dle žalobkyně nepřezkoumatelná, neboť námitky podjatosti uvedených osob nebyly vyřízeny.
36. V bodech 89-90 napadených rozhodnutí žalovaný popsal, že žalobkyně podala dne 9. 1. 2019 do protokolu námitku podjatosti všech osob, které se podílejí na správě jejích daní, a požádala správce daně o jejich ztotožnění. Tyto námitky správce daně zamítl, neboť subjektivní přesvědčení o nesprávném nebo nezákonném postupu není důvodem pro vyloučení úřední osoby. Další námitku podala žalobkyně dne 27. 2. 2019. O námitce směřující znovu proti stejné úřední osobě správce daně znovu nerozhodoval a ostatní námitky posoudil žalovaný jako nedůvodné s poukazem na rozsudek NSS ze dne 9. 5. 2016, č. j. 8 Afs 159/2015-49.
37. Soud k citovanému rozsudku uvádí, že není v projednávané věci přiléhavý, neboť řešil situaci, kdy byla námitka podjatosti pracovníků správce daně uplatněna až v době, kdy již správce daně ve věci rozhodl (dodatečnými platebními výměry) a jeho rozhodnutí byla napadena odvoláními. NSS dospěl k závěru, že je v takovém řízení vyloučeno vést o námitce podjatosti samostatné řízení podle § 77 daňového řádu. To však neznamená, že se odvolací orgán nemá námitkou věcně zabývat. NSS v rozsudku ze dne 28. 2. 2014, č. j. 2 Afs 89/2012-62, vyslovil, že „[j]akékoli samostatné rozhodování o otázce (ne)podjatosti takových osob by bylo [v době vedení odvolacího řízení již – doplnění krajského soudu] jen akademickým výrokem, bez přímého a reálného dopadu do procesních práv účastníka řízení. (...) k takové námitce za tohoto stavu věci je nutno přistoupit jako k běžné odvolací námitce, zde napadající procesní postup správce daně v předcházejícím řízení.“
38. Nicméně žalobní bod přesto nemůže být důvodný. Podle § 77 odst. 1 daňového řádu je úřední osoba z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže
- a) je předmětem řízení nebo jiného postupu právo nebo povinnost její nebo osoby jí blízké,
 - b) se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni, nebo
 - c) její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti.
39. Žalobkyně v žalobě ani v námitkách podjatosti žádný z uvedených zákonných důvodů neuplatnila a ani jej netvrdí. Vznáší sice spekulace, že o žalobkyniných připomínkách bylo již předem rozhodnuto, kontrola byla provedena na objednávku a rozhodují o ní reálně jiné

osoby, než které při ní žalobkyně potkává. Tyto námitky, v zásadě spíše konspirační teorie, však žalobkyně nepodložila ničím jiným než výčtem údajných procesních pochybení. Proti těm je možné se samostatně bránit, což ostatně také žalobkyně činila a činí. Avšak v žádném případě není procesní postup známkou podjatosti. Žalovaný správně uvedl, že subjektivní nespokojenost s postupem úředních osob důvodem pro vyloučení úředních osob není. Pro úplnost soud dodává, že žalobkyně zcela opomíjí možnost, že ne zcela vstřícný postup úředních osob zavinil její zástupce svým vystupováním vůči nim. Nelze se totiž dovolávat zásady vstřícnosti tam, kde je sám daňový subjekt nevstřícný.

Nahlížení do spisu

40. Žalobkyně též v žalobě popisuje průběh nahlížení do spisu dne 30. 1. 2019, kdy jí byla správcem daně přidělena „nekompetentní osoba“, která neměla s kontrolou nic společného a nebyla schopna odpovídat na její otázky, např. proč ve vyhledávací části spisu stále zůstalo 29 písemností, které nebyly přerazeny do veřejné části spisu, přestože byla kontrola již ukončena. Daňové orgány jí nezpřístupnily písemnosti č. 1, 4, 9 a 20 (dále jen „nezpřístupněné dokumenty“) a nesdělily proč.
41. Pokud jde o samotný průběh nahlížení do spisu a přítomnost „nekompetentních pracovníků“, uvedená námitka neměla vliv na zákonnost napadených rozhodnutí. Z úředního záznamu o nahlížení je zjevné, že žalobkyni bylo nahlédnutí do spisu – s výjimkou nezpřístupněných dokumentů – zcela standardně umožněno. Jediná „nekompetentnost“ přítomné úřední osoby, kterou soud zaznamenal, spočívá v neznalosti přesného důvodu, pro který nebyly nezpřístupněné dokumenty k nahlédnutí poskytnuty.
42. Jak žalovaný uvedl v bodu 84 napadených rozhodnutí a jak soud ověřil, správce daně v rámci vyřízení stížnosti dne 5. 2. 2019 žalobkyni sdělil, že nezpřístupněné dokumenty nejsou důkazními prostředky a slouží výlučně pro potřeby správce daně. Jejich zpřístupnění by mohlo podle § 66 odst. 3 ohrozit zájem jiného daňového subjektu.
43. Podle § 65 odst. 1 písm. a) daňového řádu se zakládají do vyhledávací části spisu písemnosti, které mohou být uplatněny v řízení jako důkazní prostředek, jestliže by jejich zpřístupnění daňovému subjektu zmařilo nebo ohrozilo cíl správy daní, účel úkonu nebo ohrozilo objektivnost důkazu, a dále podle písm. d) se do vyhledávací části spisu zakládají písemnosti sloužící výlučně pro potřeby správce daně. Dle odst. 2 téhož ustanovení lze písemnosti zakládané do části vyhledávací podle odstavce 1 písm. a) ponechat v této části nejdéle do provedení hodnocení důkazů. Jde-li o důkazní prostředky, které jsou uplatněny v rámci daňové kontroly, lze je v části vyhledávací ponechat nejdéle do zahájení projednání zprávy o daňové kontrole.
44. Podle § 66 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn u správce daně nahlédnout do částí spisu týkajících se jeho práv a povinností, které označí, s výjimkou částí vyhledávací; za stejných podmínek je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do osobních daňových účtů vedených v rámci evidence daní o jeho daňových povinnostech. Podle odst. 2 citovaného ustanovení je daňový subjekt oprávněn nahlédnout do soupisu písemností obsažených ve vyhledávací části spisu. Z takto poskytnutého soupisu nesmí být patrný obsah jednotlivých písemností. Podle odst. 3 citovaného ustanovení, není-li ohrožen zájem jiného daňového subjektu nebo jiných osob zúčastněných na správě daní anebo cíl správy daní, může správce

daně v odůvodněných případech, kdy je to nutné pro další průběh řízení, umožnit nahlédnutí i do písemností ve vyhledávací části spisu.

45. NSS již v rozsudku ze dne 29. 12. 2011, č. j. 7 Aps 6/2011-132, zdůraznil, že od rozhodnutí, jímž se stanoví konkrétní rozsah daňového spisu, do něhož nelze nahlédnout, tj. rozsah veřejné a neveřejné části daňového spisu, je nutné odlišit situace, kdy správce daně bezdůvodně odmítá daňovému subjektu umožnit nahlédnout do celého daňového spisu, či jeho podstatné části: *„Rozhodnutí správce daně o rozsahu, v němž bylo daňovému subjektu umožněno nahlédnout do spisu týkajícího se jeho daňových povinností, je rozhodnutím, jehož cílem je ochrana práv ostatních subjektů [...] Případné vady způsobené nesprávnou aplikací ust. § 23 zákona o správě daní a poplatků lze však ve správním soudnictví napadnout jedinečně po vyčerpání řádných opravných prostředků v daňovém řízení žalobou směřující proti meritornímu rozhodnutí správce daně [...] Od případných vad postupu při stanovení konkrétního rozsahu veřejné a neveřejné části daňového spisu je však nutno odlišit bezdůvodné odpírání nahlédnutí do celého či podstatné části daňového spisu, šikanózně bránící daňovému subjektu seznámit se se skutečnostmi, ke kterým má právo se vyjádřit. Právo seznámit se s dosavadním průběhem řízení, shromážděnými důkazy či jinými podklady pro rozhodnutí je totiž velmi důležitý aspekt práva daňového subjektu, které podmiňuje uplatnění dalších procesních práv, především práva vyjádřit se k dosud shromážděným důkazům či jiným podkladům pro rozhodnutí, navrhnout jejich doplnění či činit další procesní návrhy, tedy mít možnost uplatňovat celý soubor procesních práv, která mají zaručit vedení spravedlivého procesu, jak je garantován v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. Omezení práva nahlížet do daňového spisu v takové intenzitě, že by znemožňovala realizaci práva na spravedlivý proces, by bylo možno v některých případech kvalifikovat až jako nezákonný zásah.“*
46. Lze přisvědčit žalobkyni, že dle rozsudku NSS ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 65/2009-128, nelze vyloučit písemnosti z nahlížení pouhým odkazem na ustanovení obsahující obecné důvody odepření nahlédnutí [§ 52 odst. 1 a § 65 odst. 1 písm. d) daňového řádu], aniž by taková písemnost byla dostatečně specifikována a aniž by bylo zřejmé, jaký druh informací obsahuje (nepostačí např. označení „odpověď“), proč spadá do některé z kategorií obecných důvodů možnosti odepření nahlédnutí do některé z listin a aniž by bylo přezkoumatelným způsobem vysvětleno, proč v daném případě nebyly naplněny podmínky pro nahlédnutí do takové písemnosti.
47. Daňové orgány tedy pochybily, pokud neoznačily nepřeražené písemnosti blíže a nevysvětlily důvod jejich ponechání v neveřejné části daňového spisu. Soud nicméně konstatuje, že toto pochybení nemělo vliv na žalobkynina veřejná subjektivní práva. Soud ověřil, že nezpřístupněné dokumenty skutečně nejsou důkazními prostředky a slouží výlučně pro potřeby správce daně. Jedná se o podnět, který daňové orgány vedl k zahájení kontrolních postupů (pol. 1), odpovědi na něj (pol. 4 a 9) a podání vysvětlení ve věci obecných podmínek týkajících se zaměstnávání řidičů v autobusové dopravě (pol. 20), kterým se úřední osoby zjevně snažily zorientovat v problematice a praxi autobusové dopravy. Nezpřístupněním těchto dokumentů nemohla být žalobkyně jakkoliv zkrácena na uplatňování procesních práv či plnění procesních povinností v průběhu daňové kontroly, případně navazujícího doměřovacího a odvolacího řízení. Je tedy vyloučeno, že by žalobkyně mohla být vedením dotčených písemností ve vyhledávací části spisu a jejich nezpřístupněním či nepřeražením do vyhledávací části spisu zkrácena na svém právu

uplatňovat v daňovém řízení efektivní procesní obranu, a nebylo tedy zasaženo do jejího práva na spravedlivý proces. Žalobní bod není důvodný.

Nevrácení pracovních smluv správcem daně

48. Žalobkyně namítá, že správce daně dvě z několika set vyžádaných pracovních smluv jejich zaměstnanců ztratil a žalobkyni nevrátil. Podle žalobkyně figurují smlouvy na předávacím protokolu, správce daně nicméně následně jejich převzetí popřel s tím, že se v protokolu spletl. To považuje žalobkyně za nepřípustné a neseriózní. Žalovaný tuto chybu aproboval v bodě 89 napadených rozhodnutí s poukazem na to, že námitku žalobkyně vznesla účelově až po dvou letech. To však žalobkyně odmítá, neboť o vrácení žádala i dříve a neměla jinou možnost než námitku zopakovat v odvolání, neboť nemůže „vtrhnout na finanční úřad hledat v jeho skříních“.
49. Soud k této námitce uvádí, že ji žalobkyně uvedla v kontextu žaloby proti napadeným rozhodnutím, avšak ani náznakem nenastínila souvislost s jejich zákonností. Žalobkyně v žalobě netvrdí, jaké pracovní smlouvy nebyly vráceny. Neuvádí-li pak, že ji tvrzená ztráta zkrátila na právech *v souvislosti s její daňovou povinností stanovou napadenými rozhodnutími*, nemůže s touto námitkou být úspěšná.

Vynucování formátu a neochota pokračovat v jednání

50. Žalobkyně rovněž namítala, že po ní správce daně nad rámec § 81 odst. 2 daňového řádu vyžadoval jím určený formát dokumentů, které měla předkládat. Dále uvedla, že na jednání dne 27. 4. 2016 správce daně nechtěl pokračovat v jednání, neboť muselo dojít k zakódování objektu pro bezpečnostní službu. Jelikož žalobkyně ani tuto námitku nikterak nespojila se zákonností napadených rozhodnutí a ani soud, který za žalobkyni nemůže žalobní argumentaci domýšlet, takovou souvislost nevidí, odkazuje žalobkyni na vyjádření žalovaného, které považuje za výstižné a dostatečné. Žalovaný k tomu ve vyjádření k žalobě uvedl, že již ve sdělení ze dne 10. 5. 2016, č. j. 2586842/16/2105-60563-107905, žalobkyni vysvětlil, že se nejedná o vynucování, ale o žádost o spolupráci s ohledem na to, že žalobkyně vede mzdovou agendu elektronicky. V témže sdělení správce daně též žalobkyni předestřel znění Pracovního řádu územních orgánů finanční správy, pracovní dobu a vazbu na podmínky zabezpečení související budovy, z nichž je patrné, že se v případě ukončení ústního jednání ze dne 27. 4. 2016 nejednalo o neochotu správce daně či umělé protahování kontrolní činnosti.

Námítka proti dodatečným platebním výměrům

51. Žalobkyně brojí proti tomu, že dodatečné platební výměry v rozporu se zněním § 251 odst. 3 daňového řádu po novelizaci provedené zákonem č. 170/2017 Sb. s účinností od 1. 7. 2017 obsahovaly předpis penále. Poukázala na znění § 147 daňového řádu, který rozlišuje dodatečný platební výměr a platební výměr.
52. Podle § 251 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném při vydání dodatečných platebních výměrů i napadených rozhodnutí platilo, že správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále *platebním výměrem* a současně je předepíše do evidence daní. Penále je splatné do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které se toto penále vypočte.

53. Toto znění zavedl skutečně zákon č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, před jehož přijetím citované ustanovení uvádělo, že správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále *v rámci dodatečného platebního výměru* a současně je předeptá do evidence daní. Penále je splatné ke stejnému dni jako doměřená daň.
54. Soud nicméně považuje za podstatné, že smyslem penále je sankcionovat daňový subjekt za to, že ve svém daňovém přiznání nesplnil břemeno tvrzení či důkazní ohledně údajů pro správné stanovení daně, správce daně toto pochybení následně zjistil a doměřil zjištěný rozdíl. Povinnost uhradit penále však nevzniká v souvislosti s každým doměřovacím řízením. Ve snaze motivovat daňové subjekty k dobrovolnému přiznání pochybení při stanovení daně totiž zákon rozlišuje, jakým způsobem došlo ke zjištění skutečnosti, že daň byla daňovým subjektem původně deklarována v nesprávné výši. Pokud se poslední známá daň zvyšuje na základě dodatečného daňového přiznání podaného samotným daňovým subjektem, platí, že se penále za porušení povinnosti přiznat daň neuplatní. Tato sankce je tedy konstruována na zásadě penalizovat pouze ty případy, kdy správce daně ze své vlastní iniciativy, tj. bez přičinění daňového subjektu, odhalí skutečnost, že daňový subjekt při vyměření daně přiznal daň v nesprávné výši (srov. Baxa, J. a kol. *Daňový řád: Komentář*. [Systém ASPI]. Praha: Wolters Kluwer. ISSN 2336-517X, komentář k § 251). Penále tedy vzniká jen u nesprávného tvrzení daně, kterou správce daně zjistil vlastní činností (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS, a rozsudek ze dne 2. 3. 2017, č. j. 1 Afs 250/2016-48).
55. Důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb. důvod změny daňového řádu nevysvětluje. V souladu se smyslem institutu penále nicméně není takový výklad, který by předpis penále v dodatečném platebním výměru znemožňoval. Naopak je nutno přisvědčit žalovanému, že jde o zcela běžnou praxi, která rozumnému výkladu vyhovuje. Jak uvedl v bodu 83 napadených rozhodnutí, smyslem novelizace bylo umožnit samostatný předpis penále v ojedinělých případech, kdy je vhodné jej stanovit zvlášť (zajišťovací příkazy, náhradní splatnost). Je též nutno poukázat na to, že žalobkyně netvrdí, že by neměla mít (v případě, že byla samotná částka daně stanovena správně) povinnost penále platit, jde o námitku čistě formální, a tedy i proto nedůvodnou.
56. Žalobkyně dále rozporuje postup správce daně, který stanovisko k jejímu vyjádření k výsledku kontrolního zjištění nezpracoval přímo do zprávy o daňové kontrole (v tomto směru na něj – jak již bylo uvedeno – na předposlední straně zprávy o daňové kontrole odkázal) a učinil jej jen přílohou protokolu o ústním jednání, při kterém byla zpráva o daňové kontrole projednána. Dodatečné platební výměry dle ní tedy nejsou dostatečně odůvodněny.
57. Soud v první řadě uvádí, že postup správce daně skutečně nebyl zcela vhodný, nebyl však v rozporu s rozhodnout úpravou § 88 odst. 1 písm. f) daňového řádu. Jakkoliv je zpráva o daňové kontrole podle § 147 odst. 4 daňového řádu odůvodněním dodatečných platebních výměrů a je tedy namístě, aby odůvodnění bylo obsaženo v jediném dokumentu, nebyl postup správce daně nezákonný. Současně je třeba zdůraznit, že i kdyby o vadu přece jen šlo, na rozhodnutí správních orgánů obou stupňů je třeba v rámci soudního přezkumu nahlížet jako na jeden celek, tedy že se rozhodnutí mohou vzájemně argumentačně doplňovat v obou směrech (srov. rozsudky NSS ze dne 22. 7. 2008, č. j. 2 As 20/2008-73, a ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25). Mezery v odůvodnění rozhodnutí o odvolání,

kteře by jinak způsobovaly jeho nepřezkoumatelnost, proto mohou zaplnit argumenty obsažené již v rozhodnutí prvního stupně a naopak. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Jak žalovaný uvedl při vypořádání totožné námitky v odvolacím řízení v bodě 81 napadených rozhodnutí, žalobkyně své námitky proti stanovisku správce daně vtělila do odvolání proti dodatečným platebním výměřům. Je nepochybné, že s argumentací byla při projednání zprávy o daňové kontrole seznámena a byla schopna proti ní brojít. Žalovaný též trefně odkazuje na judikaturu, dle které lze v průběhu odvolacího řízení odstraňovat vady předešlého řízení (§ 50 odst. 3 daňového řádu, též usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS). Soud s odkazem na obdobnou věc řešenou NSS v rozsudku ze dne 30. 6. 2010, č. j. 1 Afs 14/2010-78, uzavírá, že tento postup nezakládá nezákonnost rozhodnutí ve věci samé. Procesní pravidla neexistují samoúčelně, ale jejich cílem je poskytování ochrany hmotně právním vztahům, proto pouze pro porušení procesních předpisů, která mohou ovlivnit zákonnost rozhodnutí, lze napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit.

Stížnosti

58. Žalobkyně uvádí, že nadále trvá na oprávněnosti řady stížností, které v průběhu daňové kontroly podala.
59. Podle § 261 odst. 1, 5 a 6 daňového řádu má osoba zúčastněná na správě daní právo podat správci daně stížnost proti nevhodnému chování jeho úředních osob nebo proti postupu tohoto správce daně, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany. Byla-li stížnost shledána důvodnou nebo částečně důvodnou, učiní správce daně bezodkladně nezbytná opatření k nápravě. O výsledku šetření a opatřeních přijatých k nápravě se učiní úřední záznam a správce daně o tomto výsledku bezodkladně vyrozumí stěžovatele. Má-li stěžovatel za to, že jeho stížnost nebyla řádně vyřízena, může požádat nejbližší nadřízeného správce daně, aby prošetřil způsob vyřízení stížnosti.
60. Jak vyplývá např. z rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 9. 1. 2019, č. j. 15 A 160/2017-121, stížnost a žádost o prošetření způsobu vyřízení této stížnosti jsou pouhým prostředkem ochrany a vyslovením jejich nedůvodnosti nemohou daňové orgány jakkoli zasáhnout do práv či povinností daňového subjektu. Další judikatura je postavena na tom, že výhrady vůči výsledku postupu správce daně, jakož i procesní námitky, může daňový subjekt uplatnit proti vlastnímu rozhodnutí o stanovení daně (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 27. 11. 2013, č. j. 59 Af 12/2013-87). Ostatně i proto je daňovým řádem stanovena subsidiarita stížnosti a je možno ji uplatnit jen tehdy, nelze-li uplatnit jiný prostředek ochrany. Jak vyplývá z rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 24. 6. 2015, č. j. 52 Af 7/2015-107, stížnost není nástrojem určeným pro prodlužování daňového řízení a stížnostní orgán není kvaziodvolacím orgánem. Odporovalo by zásadě rychlosti a hospodárnosti řízení, aby každá námitka daňového subjektu byla posuzována duplicitně – při vyřizování stížnosti a následně znovu při rozhodování o odvolání daňového subjektu.

61. Žalobkyně tedy mohla – a ve značné míře tak též učinila – případné pochybení uplatnit jako odvolací důvod a případně žalobní bod. Není však úkolem soudu ze samotných stížností či jejich vyřízení dohledávat případné nezákonnosti a dovozovat jejich vliv na napadená rozhodnutí, pokud je žalobkyně sama nenastihuje. I pokud by daňové orgány nevyřídily stížnosti správně, nemohlo by to totiž samo o sobě být důvodem pro zrušení napadených rozhodnutí.
62. Soud se přitom na jiných místech tohoto rozsudku zabýval otázkami, které byly předmětem stížností, konkrétně *nahlížením do spisu* (bod 40 a násl.) *nevrácením pracovních smluv* (bod 48), *požadováním dokumentů ve stanoveném formátu* (bod 50), *délkou lhůty pro vyjádření k výsledku kontrolního zjištění* i jejím určením bez žádosti žalobkyně (bod 28). Dopady namítaného *nerozpoznání charakteru podání* (ze dne 31. 8. 2018) brojícího proti této lhůtě (položka 115 daňového spisu), jež správce daně posoudil jako stížnost, ač bylo dle žalovaného ve skutečnosti odvoláním, pak nemůže mít s ohledem na zákonnost a dostatečnost poskytnuté lhůty na konečnou daňovou povinnost vliv.
63. Pokud jde o *neposkytnutí údajně existujícího úředního záznamu o důležitých skutečnostech*, u kterého bylo později potvrzeno, že neexistuje, soud uvádí, že z protokolu o ústním jednání ze dne 27. 4. 2016 (položka 10 daňového spisu) plyne, že se mělo jednat o úřední záznam o telefonickém jednání ve věci plné moci žalobkynina zástupce. Otázka zmocnění nicméně byla vyřešena kasačním rozsudkem a není zjevné, jaký by měla (ne)existence úředního záznamu či jeho (ne)poskytnutí vliv na daňovou povinnost žalobkyně.
64. Dále se žalobkyniny stížnosti týkají *výsledků svědků* (řidičů) dne 13. 3. 2017 a 15. 3. 2017, 12. 6. 2017 a 13. 6. 2017. Z protokolů o výsleších plyne, že se žalobkyně ohrazovala proti tomu, že nemohla klást otázky hned po položení konkrétní otázky správce daně, ale musela vyčkat až na ukončení dokazování ze strany správce daně (výsledky svědků AA – položka 40 daňového spisu, BB – položka 41 daňového spisu, CC – položka 42 daňového spisu, DD – položka 45 daňového spisu a EE – položka 46 daňového spisu). Dále namítala, že otázka směřující k porovnání stavu dohod o provedení práce v letech 2013 a 2016 překračuje rozsah daňové kontroly týkající se zdaňovacího období let 2012 a 2013 (výslech svědka FF – položka 71 daňového spisu) a poukázala na nerovnost spočívající v tom, že nemůže ihned klást upřesňující otázky, zatímco správce daně může (výslech svědka GG – položka 73 daňového spisu).
65. K tomu soud uvádí, že opět není zřejmé, jaký vliv mohlo pořadí kladení otázek na napadená rozhodnutí mít, a žalobkyně k tomu nic neuvádí. Podle § 96 odst. 5 daňového řádu má daňový subjekt právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. Zákon však nestanoví, *kdy* mu otázky může klást. Soud přitom souhlasí s napadenými rozhodnutími, které k těmto námitkám v bodě 92 uvádí, že absence konkrétní úpravy postupu při výsledku v daňovém řádu ponechává na správci dani, aby tento postup určil, přičemž není důvod se odchýlit od procesních úprav jiných typů řízení. Podle § 126 odst. 3 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, předseda senátu vyzve svědka, aby souvisle vyličil vše, co ví o předmětu výsledku. Klást otázky mají právo *postupně předseda senátu, členové senátu, účastníci a znalci*. Upřednostňuje tedy co do pořadí předsedu senátu, který dle § 117 odst. 1 občanského soudního řádu řídí jednání, stejně jako správce daně vede řízení daňové. Jakkoliv je v trestním řízení umožněno, aby soud pověřil provedením výsledku i státního zástupce, obviněného, či obhájce, i v takovém případě podle

§ 215 odst. 2 a 3 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), umožňuje do takového výsledku vstoupit pouze výjimečně a jen soudci a druhá strana má právo klást otázky *po* provedení výsledku tím, kdo jej vede. Soud tedy uzavírá, že správce daně pořadím kladení otázek a neumožněním okamžitého doptávání ze strany žalobkyně nepostupoval nezákonně. Pokud jde o přípustnost otázky mimo vymezené zdaňovací období, poukazuje soud na to, že porovnání postupu žalobkyně v jednotlivých zdaňovacích obdobích není překročením ani rozsahu daňové kontroly ani vymezeného předmětu výsledku, neboť je zde zjevná souvislost s projednáváním zdaňovacím obdobím.

66. Vyjádření ze dne 6. 6. 2018 (položka 109 daňového spisu) dále obsahovalo stížnost na to, že daňový subjekt, který přešel v roce 2015 na nový informační systém, musel z důvodů odlišností systémů u jednoho osobního čísla vyhledávat informace v řádech hodin, přičemž požadavek zabral čtyřem pracovníkům žalobkyně 2 týdny práce, což ji *neúměrně zatěžovalo*. Výzva ze dne 23. 4. 2018 (položka 102 daňového spisu) se týkala prokázání výše příjmů ze závislé činnosti, které byly vyplaceny za rok 2012 a 2013 jednotlivým zaměstnancům. K tomu měly být předloženy mzdové listy, evidenční listy a zápočtové listy – položka cestovné tuzemské a nedaňové náhrady. U vybraných 18 zaměstnanců pak správce daně požadoval doložit výpočet jednotlivých částek a vysvětlení rozdílů v jednotlivých položkách atp. Soud k tomu uvádí, že žalobkyni tížilo důkazní břemeno a bylo na ní, aby uchovávala mzdovou evidenci a další požadované podklady k prokázání oprávněnosti svých daňových tvrzení. Skutečnost, že přešla na nový účetní systém, je zcela její záležitostí, kterou nelze vyčíslit daňovým orgánům.
67. Žalobkyninu stížnost ze dne 9. 1. 2019, evidovanou pod č. j. 68560/19/2105-60563-200711, uplatněnou při ústním jednání o projednání zprávy o kontrole (protokol č. j. 1364/19/2105-60563-202335, položka 173 daňového spisu) správce daně *odmítl jako nepřipustnou* dne 15. 1. 2019 s ohledem na nedodržení zásady subsidiarity z důvodů možnosti podat odvolání (položka 182 daňového spisu). Žalobkyně uvedenou námitku uplatnila při projednání silniční daně, tedy jiné daně, než je v tomto řízení projednávána. Uvedla, že až při tomto jednání jí bylo předloženo vysvětlení, co znamenají některé znaky či zvýraznění ve výsledku kontrolního zjištění (hvězdička, kolečko). Ačkoliv byla daňová kontrola vedena společně, není z žalobkyniny žaloby patrná souvislost s dodatečnými platebními výměry a pokud tuto stížnost nevypořádal žalovaný v napadených rozhodnutích, je tomu tak proto, že se jimi posuzované daně netýkala. I pokud by se jí však týkala, je zjevné, že význam znaků žalobkyni byl vysvětlen a namítaná písemnost nebyla nečitelná.
68. Ke stručné námitce brojící proti *opakované mnohaměsíční nečinnosti*, která způsobila prodloužení kontroly včetně výsledku svědků až v řádu let po zahájení kontroly, soud předně uvádí, že zhodnocení vlivu běhu času je běžně součástí zhodnocení důkazů a žalobkyně nenamítá, že by při něm správce daně pochybil. Pokud však žalobkyni tížilo důkazní břemeno, měla si uchovávat dostatečnou auditní stopu i s vědomím toho, že případné svědecké dokazování může být ztížené či dokonce nemožné. Proti případné nečinnosti se žalobkyně mohla bránit jinými právními prostředky (což ostatně činila), přičemž samotná délka řízení nemá sama o sobě vliv na zákonnost rozhodnutí s výjimkou případné prekluze daně, kterou soud posuzoval výše.
69. Pokud jde o stížnost týkající se nesprávného uvedení *počtu dnů měsíce února* v přestupném roce 2012, (kterou žalobkyně spojila s výše uvedenou žádostí o informace týkající se školení

o používání kalendáře – pozn. soudu), žalobkyně uvádí, že správce daně její argumentaci vyhověl, avšak s ohledem na použití pomůcek jakožto postupu vedoucímu k přibližnému výsledku uvedl, že přepočtení není potřeba. Tuto věcnou námitku soud vypořádá v rámci meritorního posouzení věci (viz bod 109 tohoto rozsudku).

Věcné námitky

Právní úprava

70. Podle § 6 odst. 7 zákona o daních z příjmů se za příjmy ze závislé činnosti nepovažují a předmětem daně (...) nejsou

a) **náhrady cestovních výdajů poskytované v souvislosti s výkonem závislé činnosti do výše stanovené nebo umožněné zvláštním právním předpisem** pro zaměstnance zaměstnavatele, který je uveden v § 109 odst. 3 zákoníku práce, jakož i hodnota bezplatného stravování poskytovaná zaměstnavatelem na pracovních cestách; **jiné a vyšší náhrady, než stanoví tento zvláštní právní předpis, jsou zdanitelným příjmem podle odstavce 1,**

d) náhrady za opotřebení vlastního náradí, zařízení a předmětů potřebných pro výkon práce poskytované zaměstnanci podle zákoníku práce.

71. Podle § 182 odst. 1 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, lze cestovní náhrady paušalizovat: při sjednání paušální měsíční nebo denní částky cestovní náhrady, popřípadě při jejím stanovení vnitřním předpisem nebo individuálním písemným určením se vychází z **průměrných podmínek rozhodných pro poskytování cestovních náhrad skupině zaměstnanců nebo zaměstnanci, z výše cestovních náhrad a z očekávaných průměrných výdajů této skupiny zaměstnanců nebo tohoto zaměstnance.** Současně se určí způsob krácení paušální částky za dobu, kdy zaměstnanec nevykonává práci.

72. Podle § 176 odst. 1 věty druhé zákoníku práce zaměstnanci přísluší za každý kalendářní den pracovní cesty stravné ve výši, *která se mění v závislosti na vývoji cen prováděcím právním předpisem vydaným podle § 189.*

Tato výše činí dle prováděcího předpisu (vyhlášky č. 429/2011 Sb.) pro rok 2012:

- a) 64 Kč až 76 Kč, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin,
- b) 96 Kč až 116 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin,
- c) **151 Kč až 181 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin.**

Resp. dle vyhlášky č. 472/2012 Sb.) pro rok 2013:

- a) 66 Kč až 79 Kč, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin,
- b) 100 Kč až 121 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 12 hodin, nejdéle však 18 hodin,
- c) **157 Kč až 188 Kč, trvá-li pracovní cesta déle než 18 hodin.**

73. Podle § 34b odst. 2 věty první zákoníku práce zaměstnanec v dalším základním pracovněprávním vztahu u téhož zaměstnavatele **nesmí vykonávat práce, které jsou stejně druhově vymezeny.**

Obecně k důkaznímu břemenu

74. Soud na tomto místě znovu připomíná základní principy rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Obecně platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních (§ 92 odst. 3 daňového řádu). Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat

daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence (§ 92 odst. 4 daňového řádu). Naopak správce daně v daňovém řízení prokazuje mimo jiné skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem [§ 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu].

75. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se soudy již opakovaně zabývaly (viz např. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2021, č. j. 1 Afs 73/2019-71, body 47 až 51, ze dne 13. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52, bod 13, nebo ze dne 15. 5. 2014, č. j. 8 Afs 67/2013-49, bod 49, viz také např. nález Ústavního soudu ze dne 1. 9. 2010, sp. zn. IV. ÚS 591/08, bod 15). Z § 92 daňového řádu i citované judikatury plyne, že je to daňový subjekt, kdo nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. Jinými slovy, daňový subjekt nese prvotní důkazní břemeno, přičemž tuto svou povinnost splní předložením takových podkladů, které mohou dostatečným způsobem prokázat jeho tvrzení (zpravidla se bude jednat o účetnictví a jiné povinné záznamy).
76. Přestože daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, správci daně mohou vzniknout pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví nebo jiné evidence. Správce daně je v takovém případě povinen prokázat existenci skutečností zakládajících vážné a důvodné pochybnosti o souladu předložených záznamů se skutečností [viz § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Není však povinen postavit najisto, že předložené údaje jsou v účetnictví či jiné evidenci daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností.
77. Pokud správce daně důvodně zpochybní předložené účetní nebo daňové doklady, tedy unese své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, důkazní břemeno přejde zpět na daňový subjekt. Je pak na daňovém subjektu, aby pochybnosti správce daně vyvrátil a prokázal pravdivost svých tvrzení dalšími důkazy, popř. svá tvrzení korigoval.
78. Daňové řízení tedy není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz např. rozsudek ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004-125). Je na daňovém subjektu, aby postupoval aktivně a důkazy navrhoval a předkládal. Správce daně je povinen vycházet daňovému subjektu vstříc a dát mu prostor k uplatnění důkazních návrhů. Navrženými důkazy se pak správce daně musí zabývat a vyhodnotit je v rámci svého rozhodování v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu.

Výzva k prokázání skutečností

79. V daném případě správce daně důvodně pojal pochybnosti o správnosti žalobkyní tvrzené daňové povinnosti.
80. Výzvou ze dne 10. 10. 2016 (dále jen „výzva 1“) se žalobkyně správce daně dotazoval na informace o náplni práce dle dohod, o určení hodinové odměny a evidenci jejího rozsahu. Dále se dotazoval, jakými vozidly zaměstnanci převážejí tržby, kdo je jejich provozovatelem, a požadoval předložení příslušných důkazů.
81. Výzvou ze dne 6. 11. 2017 (dále jen „výzva 2“) žalobkyni správce daně upozornil mj. na to, že *dohody o provedení práce* obsahují jako druh práce „obsluha cestujících, příprava a odevzdání stazek“. Přitom ze svědeckých výpovědí téměř všech vyslýchaných řidičů

vyplývalo, že měli tuto dohodu uzavřenou vedle hlavního pracovního poměru na pozici řidiče v roce 2013. Ke změně pracovní náplně oproti roku 2012, kdy tyto dohody uzavřeny neměli, však nedošlo. Vybírali hotovost, večer uzavřeli strojek, vyplnili stazku. Jeden ze svědků (pan YY) dohodu uzavřenou neměl, a přitom byla jeho náplň práce stejná jako u ostatních. Další svědkyně (paní ZZ) označila za náplň práce dle dohody i to, co je náplní práce dle pracovní smlouvy (dolití kapalin, základní údržba autobusu). Správce daně považoval za technicky obtížné odlišit dobu těchto „doplňkových činností“ od hlavního pracovního poměru. Místo výkonu práce dle dohod bylo navíc pouze v areálu žalobkyně, tj. nikoliv v jednotlivých zastávkách. Žalobkyně argumentace, že v případě nezájmu řidičů o dohody by tyto činnosti obstarávala dodavatelsky, je i dle soudu nepravděpodobná a nebylo prokázáno, že by dohodu měl uzavřenu někdo jiný než řidič, který současně měl u žalobkyně hlavní pracovní poměr. Správce daně správně pojal pochybnost, zda odměna za práce na dohodu neměla být zdaněna jako součást mezd hlavního pracovního poměru, neboť šlo o činnosti, které spadaly pod jeho rámec. Přitom je podstatné, že odměna z dohod je daněna jinak (mírněji), neboť se z nich neodvádí povinné pojistné, které je dle zvláštních předpisů povinen platit zaměstnavatel a které vstupuje do základu daně (srov. § 6 odst. 13 zákona o daních z příjmů).

82. Dále se správce daně zabýval správností stanovení od daně osvobozených paušálních náhrad za obě projednávaná zdaňovací období.
83. Pokud jde o *výpočet paušálních náhrad za užití vlastních automobilů pro bezpečnou přepravu tržeb*, poukázal správce daně na vady ve způsobu výpočtu a především na to, že z výpovědí svědků nevyplývá, že by všichni řidiči tržby odevzdávali vlastními vozidly. Naopak zjistil, že tržby byly odevzdávány zpravidla druhý den při parkování autobusu na autobusovém nádraží či v garážích. Uzavřel tedy, že žalobkyně neprokázala, že by řidiči používali vlastní vozidla průměrně 16 dní měsíčně, což bylo východiskem výpočtu paušálu. Výpočet vycházel z použití benzínových vozidel, nebyl předložen seznam zaměstnanců a vozidel ani jejich technické průkazy. Žalobkyně tedy neprokázala, že vycházela z průměrných podmínek skupiny zaměstnanců, jak vyžadoval § 182 zákoníku práce.
84. Stejně tak žalobkyně neprokázala správnost *paušálně vypočteného stravného*, neboť při výpočtu vycházejícího ze vzorových turnusů osobní dopravy dospěl k závěru, že průměrná doba strávená na pracovní cestě měla činit více než 18 hodin denně (a tedy výše stravného spadat do nejvyššího pásma dle § 163 zákoníku práce). Z výpovědí řidičů ale vyplývalo, že takto dlouhé turnusy (dálkové linky) nejezdili. Téměř všichni popřeli, že by pracovali více než 18 hodin.
85. Žalobkyně zejm. na výzvu 2 reagovala jednak doplněním dalších podkladů a podání a především několika stížnostmi na správce daně, které soud rozebral výše. V podání z 10. 1. 2018 žalobkyně popsala rozsah pracovní náplně dle dohod o provedení práce a důvody rozdílného odměňování řidičů v jednotlivých letech. Zmínila problémy se zaměstnanci, kteří poukazovali na práci u konkurence, kde nevydávají jízdenky, nepřijímají a nezpracovávají hotovost a nekontrolují průkazky. Proto na nátlak odborové organizace vyčlenila tuto agendu do dohod o provedení práce. To je přitom plně v kompetenci jejího managementu. Odpracovaný čas byl evidován vedoucími provozoven. Dále mimo jiné vysvětlila, že se společnost snaží o minimalizace režijních kilometrů a přejezd do parkovací stanice je dražší než poskytnutí stravného řidiči. Po dobu čekání či odpočinku řidič

nepracuje, ale tento čas se počítá do stravného. Následně se věnovala výpočtu jednotlivých turnusů a určení výpočtu náhrad s ohledem na průměrné podmínky řidičů.

86. Ve výzvě ze dne 23. 4. 2018 (dále jen „výzva 3“) správce daně popsal, že je zřejmé, že žalobkyně spočetla ze vzorových turnusů průměrnou dobu strávenou na cestě ve výši přesahující 18 hodin a umožňující aplikovat nejvyšší zákonné pásmo ve výši 151-181 Kč (pro rok 2012), resp. 157-188 Kč (pro rok 2013), není však zřejmé, jak žalobkyně dospěla ke konkrétní částce stravného 165 Kč denně. Součty „nedaněných náhrad“ v mzdových listech, evidenčních listech a zápočtových listech zpravidla neodpovídají součtu náhrad za stravné, přepravu a úklid autobusů (tuto poslední položku náhrad správce daně nezpochybnil).
87. V reakci na výzvu 3 ze dne 6. 6. 2018 žalobkyně předložila výpočet paušálního stravného dle kolektivní smlouvy, na jehož základě vedení společnosti v povoleném rozsahu částku 165 Kč/den stanovilo. Cestovní náklady stanovilo pomocí 4 vzorových vzdálenostních pásem a průměrného počtu svozů hotovosti 16x měsíčně.

Žalobkyně rozhodné skutečnosti neprokázala

88. Soud konstatuje, že citovanými výzvami správce daně vyjádřil relevantní pochybnosti a bylo na žalobkyni, aby svá daňová tvrzení prokázala, popř. korigovala.
89. Žalobkyně má za to, že poskytla finančním orgánům dostatečné podklady (šlo o tisíce dokumentů, pracovní a kolektivní smlouvy, mzdové listy, výpovědi svědků) prokazující její daňové tvrzení, popř. umožňující stanovit daň dokazováním. V části III žaloby pak žalobkyně uvádí, že na výzvu k prokázání skutečností reagovala dostatečně ve vyjádření ze dne 10. 1. 2018, kde všechny nesrovnalosti vysvětlila, otázky zodpověděla a způsob výpočtu demonstrovala. Finanční orgány dle ní podklady úmyslně ignorují. Její mzdová evidence je průkazná a chybovost „na úrovni 0,6 % a to ještě v neprospěch zaměstnanců“. Výpočty správce daně jsou nepřesné. Nereflektoval, že pro výpočty nedaňových nákladů žalobkyně vycházela ze mzdového podkladu, nikoliv ze mzdového listu.
90. Těmito otázkami se napadená rozhodnutí zabývají zejména v bodech 45-52 a odkazují na zprávu o daňové kontrole, se kterou tvoří jeden celek.
91. Soud má za to, že žalobkyně v průběhu řízení a ani v žalobě nezpochybnila základní teze, na kterých výzvy (a závěry o neunesení důkazního břemena) stojí, tedy že:
- a) řidiči vykonávali stejnou práci v letech 2012 a 2013, ačkoliv v roce 2013 to činili vedle hlavního pracovního poměru i na základě práce na dohodu (srov. str. 60-61 zprávy o daňové kontrole),
 - b) ne všichni řidiči (dle provedených výsledků) vozili vlastními vozy odevzdávat tržby (srov. str. 49-50 zprávy o daňové kontrole; korekce žalovaným v bodě 58-59 se týkala výpočtu daně za užití pomůcek, neboť někteří řidiči tržby takto skutečně odevzdávali) a
 - c) její výpočty paušálních diet vycházejí z průměrného trvání turnusu přesahujícího 18 hodin, ačkoliv řidiči dle výpovědi dálkové linky nejezdili a nebyli vysíláni na cesty v délce trvání několika dnů (pouze tři z šestnácti vyslechnutých řidičů připustili dálkovou trasu s nocováním – srov. str. 42 zprávy o daňové kontrole).
92. Proti tomu žalobkyně namítá toliko to, že finanční orgány bez vysvětlení neuznaly dohody o provedení práce, dle kterých řidiči autobusů měli zvlášť – nad rámec pracovního poměru

řidiče – provádět další činnosti. Poukázala na to, že např. řidiči MHD nebo zájezdní dopravy nevydávají lístky, nepřebírají od cestujících peníze, nekontrolují cestující. Na dálkových linkách je přítomen stevard, dříve byl v autobusech průvodčí. Je přítom na zaměstnavateli, jak si organizuje práci.

93. Vysvětlení však napadená rozhodnutí obsahují. V jejich bodě 51 žalovaný popsal, že zaměstnanci žalobkyně měli uzavřenu dohodu o provedení práce na činnosti (obsluha cestujících, odvody finanční hotovosti, příprava o odevzdání stazek), jež byly obsahem jejich hlavního pracovního poměru a byly jím i podmíněny. Poukázal na to, že nebylo prokázáno, že by tyto „dodatečné práce“ vykonávala v nějakém případě jiná osoba než řidič (tedy stevard či průvodčí – pozn. soudu). Uvedl též, že práce v rámci dohod byly konány v průběhu pracovní doby hlavního pracovního poměru a nebyla doložena evidence jejich trvání.
94. O práci jiného druhu, kterou může zaměstnanec konat v dalším pracovněprávním vztahu, se jedná tehdy, jestliže povaha činností charakterizujících práci, kterou má zaměstnanec vykonávat v dalším pracovněprávním vztahu, je odlišná od povahy činností, jimiž se vyznačuje práce vykonávaná zaměstnancem v původním pracovním poměru, a jestliže pracovní činnosti v dalším pracovněprávním vztahu nepředstavují jen doplnění pracovní náplně zaměstnance vyplývající z druhu práce sjednaného v původním pracovním poměru o činnosti, které bezprostředně souvisejí s výkonem práce zaměstnance v původním pracovním poměru, které jsou výkonem této práce podmíněny a které mají být konány v době stanovené pro původní pracovní poměr, i když samy o sobě nespádají do druhu práce zaměstnance sjednaného v tomto pracovním poměru. (srov. rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 11. 6. 2013, sp. zn. 21 Cdo 1573/2012, a ze dne 10. 3. 2023, č. j. 21 Cdo 1929/2021-288)
95. Soud k uvedené problematice uvádí, že skutečně je na žalobkyni, jak si organizuje práci. V kontextu provedeního dokazování a změny právního ukotvení závislé práce z roku na rok však daňové orgány nepochybily, pokud neuvěřily žalobkyninu tvrzení o tom, že dané práce byly vykonávány nad rámec hlavního pracovního poměru. Pokud by například v některém případě řidič tyto práce skutečně odmítl vykonávat a byl na ně přijat další pracovník (stevard či průvodčí), pak by bylo možné o tvrzeném modelu uvažovat. Nic takového však prokázáno nebylo. Nebyla prokázána ani žádná organizační změna či rozhodnutí, ze kterého by vyplýval záměr zavést stevardy či průvodčí u žalobkyně. V tomto světle má soud ve shodě s žalovaným za to, že byly účelově vyčleněny dílčí prvky výkonu práce řidiče autobusu, které *představují jen doplnění pracovní náplně zaměstnance vyplývající z druhu práce sjednaného v původním pracovním poměru*, což je v rozporu s § 34b odst. 2 zákoníku práce a výše citovanou judikaturou Nejvyššího soudu.

Přechod na pomůcky

96. Jelikož nebylo možné stanovit daň dokazováním, přistoupily finanční orgány správně ke stanovení daně dle pomůcek.
97. Podle § 98 odst. 1 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. Podle odst. 3 téhož ustanovení pomůckami jsou zejména a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,

b) podaná vysvětlení, c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.

98. V usnesení ze dne 13. 2. 2024, č. j. 8 Afs 296/2020-133, č. 4581/2024 Sb. NSS, rozšířený senát NSS na základě citovaného ustanovení zdůraznil, že pro stanovení daňové povinnosti podle pomůcek je nezbytné naplnit tři podmínky, a to: 1) daňový subjekt nesplní některou ze svých povinností při dokazování, 2) daň proto není možné stanovit dokazováním a 3) daň může být prostřednictvím pomůcek stanovena spolehlivě. Zároveň rozšířený senát ve svém usnesení ze dne 19. 1. 2016, č. j. 4 Afs 87/2015-29, č. 3418/2016 Sb. NSS, dospěl k závěru: *„Pro 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.“*
99. Stanovit daň pomůckami je tak možné, jestliže pochybnosti způsobené chybami v účetnictví dosahují takové intenzity, že dojde k zatemnění obrazu o hospodaření daňového subjektu (srov. rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86). Z komentářové literatury (viz LICHNOVSKÝ, Ondřej. § 98 [Pomůcky a sjednání daně]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. Daňový řád. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 481.) vyplývá: *„Smyslem dokazování je nalézt skutečnou správnou daňovou povinnost, zatímco smyslem pomůcek je se této správné daňové povinnosti maximálně přiblížit. Z tohoto důvodu je nutno stanovení daně podle pomůcek vždy brát jako krajní řešení tam, kde nelze daň stanovit dokazováním.“* K povaze pomůcek se NSS v minulosti vyjadřoval např. ve svém rozsudku ze dne 28. 5. 2020, č. j. 1 Afs 433/2018-44, kde konstatoval, že jakkoliv použití pomůcek musí usilovat o to, aby se výsledná daň co nejvíce blížila realitě, stanovení daně na základě pomůcek představuje „pouze“ kvalifikovaný odhad daně.
100. Žalobkyně poukázala na to, že argument pro přechod na pomůcky spočíval v méně významné části daně příjmů ze závislé činnosti – cestovní náhrady (diety), paušály za použití vlastního majetku zaměstnanců a dohody o provedení práce nad rámec základního pracovního poměru. Za rok 2013 tvořily dohody u řidičů autobusů 25,81 %, diety 14,73 % a paušály 8,33 %, tj. celkem **48,87 % mezd**; za rok 2012 přitom diety tvořily 11,21 % a paušál 6,19 % mezd, tj. **celkem 17,46 % mezd**. Míra případných nedostatků v žalobkyniných evidencích nemohla být tak vysoká, aby zdůvodňovala „kontumační“ postup stanovení daně dle pomůcek. Chybovost ve výši paušálních náhrad činí pouhých 0,6 % z celkového počtu paušálních náhrad.
101. V dané věci je však podstatné to, že z dokazování vyplynul závěr o neprůkaznosti žalobkyniných evidencí a dokladů v otázce výše příjmů ze závislé činnosti a paušálních náhrad. V rozsahu zpochybněných druhů nákladů tak byly žalobkyniny údaje zpochybněny jako celek a finanční orgány neměly přesné informace o hrubých mzdách jednotlivých zaměstnanců (srov. bod 52 napadených rozhodnutí). Ačkoliv žalobkyní výše uvedená procenta – zejména v roce 2013 – nepředstavují drtivou část žalobkynina účetnictví, je zřejmé, že v tomto rozsahu účetnictví není bez dalšího použitelné. Přechod na pomůcky

tedy byl důvodný a žalobkyni nepoškodil, neboť ve zbývajícím – nezpochybněném – rozsahu finanční orgány v souladu s § 98 odst. 3 písm. a) daňového řádu z „dokazování“ i v rámci výpočtu daně prostřednictvím pomůcek vycházely (srov. str. 62 zprávy o daňové kontrole).

Způsob výpočtu daně

102. Žalobkyně konečně namítá, že žalovaný stanovil daň dle pomůcek (srov. str. 62-70 zprávy o daňové kontrole) nesprávně, jelikož jednak zvolil nesprávný způsob výpočtu délky pracovních cest, a dále postupoval nesprávně při stanovení jednotlivých turnusů, neboť nesprávně použil údaje ze mzdových listů zaměstnanců.
103. NSS se k obecným východiskům této problematiky vyjádřil opakovaně. V rozsudku ze dne 2. 4. 2014, č. j. 1 Afs 20/2014-40, bod 36, uvedl, že oprávnění daňového subjektu zpochybňovat adekvátnost použitých pomůcek je třeba vykládat restriktivně a daňovému subjektu nenáleží právo domáhat se použití konkrétních pomůcek. V tomto smyslu soud považuje za relevantní zopakovat, že v rámci přezkumu daně stanovené podle pomůcek je nutno vycházet ze skutečnosti, že daňový subjekt pochybil ve svých povinnostech. Musí tedy nést následky v podobě stanovení daně kvalifikovaným *odhadem*.
104. Ve výše zmiňovaném rozsudku NSS uvedl, že „*námitkami daňového subjektu lze přitom dosáhnout nápravy pouze jednoznačných excesů správce daně při použití pomůcek. V žádném případě nelze předpokládat úspěch daňového subjektu, který v potřebné době nesplnil své zákonem stanovené povinnosti a následně se domáhá stanovení své daňové povinnosti způsobem, který mu nejvíce vyhovuje. Daňový subjekt nemůže soustředit svá tvrzení k prokázání špatného výběru pomůcek, nýbrž ke skutečnosti, že výsledná daňová povinnost, která mu byla stanovena, je v hrubém nepoměru s tou, která mu měla být, byť odhadem, stanovena (obdobně viz též rozsudek NSS ze dne 30. 5. 2011, čj. 8 Afs 69/2010-103).*“ Důkazní břemeno ohledně prokázání nedostatečné spolehlivosti výsledné daňové povinnosti přitom leží na daňovém subjektu, neboť on podává tato tvrzení.
105. Dále v bodu 27 rozsudku ze dne 12. 5. 2021, č. j. 6 Afs 363/2020-52, NSS zdůraznil, že daňový subjekt může námitky směřovat pouze vůči jednoznačným excesům ze strany správce daně při stanovení daně pomůckami, a to zejména stran adekvátnosti zvolených pomůcek, jejich hodnocení či procesních pochybení správce daně. Závěr o tom, že daňová povinnost nebyla stanovena dostatečně spolehlivě, lze učinit pouze v případě, použil-li správce daně zcela nepřiměřené pomůcky a překročil tím meze, které mu zákon stanovil. Jako jednoznačný exces je možné označit i situaci, kdy konstrukce pomůcky trpí tak závažnými logickými deficity, že se nedá hovořit o tom, že by na jejím základě vůbec mohla být stanovena daň, která by dostatečně přesně odrážela realitu daňového subjektu. To by představovalo zásadní pochybení správce daně (srov. rozsudek NSS ze dne 13. 11. 2014, č. j. 9 Afs 77/2013-67).
106. Soud konstatuje, že žalobkyně nepředložila důkazy ani tvrzení o tom, že by pomůcky trpěly závažnými logickými deficity, jak vyžaduje citovaná judikatura. Žalobkyně se místo toho soustředila na opakování odvolacích námitek, které žalovaný vypořádal zejména v bodech 53-67 napadených rozhodnutí. Např. v bodech 65 a 67 vypořádal námitku nesprávného počítání sloučených (po sobě navazujících) turnusů tak, že nebylo prokázáno, že by řidiči mezi turnusy nocovali na pracovní cestě a že by tedy bylo možné je zohledňovat společně

(protože bylo poskytnuto jedno stravné za delší cestu). Současně oproti platebním výměrům snížil žalobkyninu daňovou povinnost, neboť zohlednil, že někteří zaměstnanci tržby skutečně odváděli tvrzeným způsobem; kompenzoval tedy navýšení paušálních náhrad za přepravu tržeb (srov. body 58 a násl. napadených rozhodnutí). Proti argumentaci v napadených rozhodnutích žalobkyně nepředložila souvislou oponenturu, rozhodně ne takovou, která by směřovala k nápravě hrubého a zjevného rozporu mezi daní stanovenou dle pomůcek a daní, jež měla být, byť odhadem, správně stanovena.

107. Ve vztahu k vícero bodům napadených rozhodnutí žalobkyně rozporovala tvrzení žalovaného o tom, že v dokazování předložené podklady byly v rozporu se mzdovými listy, aby krátce nato vznesla námitku, že finanční orgány při výpočtech neměly vycházet ze mzdových listů, ale mzdových podkladů, čímž tedy sama uznává, že mezi nimi odlišnosti jsou. Netvrdí však, že by šlo o dostatečně velké a zásadní odlišnosti, které by měly založit hrubý nepoměr nebo exces, jak o nich hovoří výše citovaná judikatura týkající se stanovení daně dle pomůcek. V této souvislosti soud upozorňuje na žalobkynino podání ze dne 9. 10. 2018 (položka 124 daňového spisu), ve kterém se vyjadřovala ke kontrolnímu zjištění ve věci daně silniční, kde sama na str. 5 – byť v kontextu jiné daně – poukazovala na to, že „*pokud finančnímu úřadu chyběly nějaké pracovní smlouvy, měl k dispozici ke všem jménům mzdové listy, ze kterých lze vyčíst z hlediska daňového podstatnější údaje, než ze smluv*“. Úkolem daňových orgánů a soudu nicméně není vyhledávat případné rozpory mezi mzdovými podklady a mzdovými listy a dopočítávat možné dopady na daňovou povinnost žalobkyně, pokud by bylo použito to, či ono. Bylo na žalobkyni, aby demonstrovala extrémní rozpor mezi použitými metodami, což ani náznakem neučinila.
108. Souvislost s výší stanovené daně nemá ani poněkud nejasná námitka (na str. 28 žalob) poukazující na údajnou nepřesnost napadených rozhodnutí v popisu metody výpočtu pomůcek. Jejich bod 68 odkazuje na úřední záznam ze dne 29. 4. 2019, kterým se správce daně vyjádřil k postupovanému odvolání a jeho přílohám. Je zde uvedeno, že správce daně vybral pouze namátkově data z prosince 2012 a 2013, žalobkyně namítá, že vybral celé tyto roky, což představuje výrazný rozdíl v počtu dat. Nejedná se ale o popis metody výpočtu daně dle pomůcek, ale o popis vyhodnocení příloh odvolání.
109. Výpočet daně dle použitých pomůcek konečně nikterak nezpochybňuje ani žalobcem opakovaná námitka nezohlednění přestupnosti roku 2012, jehož únor měl 29 dnů. Správce daně ve výsledku kontrolního zjištění na str. 33 sice uvedl chybný počet dnů, ve zprávě o daňové kontrole to však již na str. 34 opravil (srov. též str. 11 stanoviska správce daně k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění, na které zpráva o daňové kontrole na str. 69 odkazuje). Soud připomíná, že určení daně dle pomůcek je kvalifikovaným odhadem. Je tedy v pořádku, pokud se ani přes opravu této faktické nesrovnalosti v celkové výši daně nic nezměnilo. Žalobkyně konkrétním způsobem netvrdí vliv této změny na stanovenou výši daně a soud má za to, že pro přibližný výpočet má skutečnost, zda má rok 365 nebo 366 dní, resp. měsíc 28 nebo 29 dní, jen zanedbatelný vliv.
110. Žalobkyně též namítá rozpor v tvrzení a postupu správce daně a žalovaného, neboť ten na jednu stranu uvedl, že nelze namítat nezákonné ukončení kontroly, pokud je možno návrhy uplatnit v odvolání, přičemž však pak k návrhům v odvolacím řízení žalovaný nepřihlédl (body 70, 71, 78-80 napadených rozhodnutí). V bodě 79 a 80 napadených rozhodnutí žalovaný skutečně citoval judikaturu, podle které je v odvolacím řízení nutno posoudit ty

důkazy, které daňový subjekt pro procesní vadu *zaviněnou daňovými orgány* nemohl předložit v daňové kontrole. Soud však výše (viz bod 28-29 tohoto rozsudku) uzavřel, že procesní vada zaviněná daňovými orgány (v podobě příliš krátké lhůty k vyjádření k výsledku kontrolního zjištění) v daném případě nenastala. Z bodu 68 napadených rozhodnutí navíc dále vyplývá, že v odvolacím řízení daňové orgány přílohy odvolání posoudily a dospěly k závěru, že se týká otázka stanovení daně podle pomůcek – posoudily tedy i jejich povahu. V bodě 69 napadených rozhodnutí pak žalovaný shrnul, že rozpory v přílohách poukazují na systémovou chybu v podkladech žalobkyně – posoudil je tedy též věcně. Přílohy vyhodnotil i přesto, že v bodech 70-71 správně poukázal na judikaturu, dle níž nelze do odvolacího řízení přenášet řízení nalézací a je potřeba zohlednit specifika stanovení daně dle pomůcek.

111. Jde např. o výše citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 8 Afs 15/2007-75, bod 37, podle něž je „[d]ůvodem k odlišnému postupu je skutečnost, že stanovení daně podle pomůcek je způsobem náhradním, užívaným při nesplnění důkazní povinnosti daňového subjektu. Proto je zde vyloučeno zkoumání úplnosti dokazování a z něho plynoucí závěry pro stanovení daně. Ovšem zdánlivé omezení přezkumu pouze na skutečnost, zda bylo správně postupováno podle pomůcek, již bylo překonáno výše uvedenou judikaturou k nárokům, jež je třeba klást na pomůcky. Odvolací orgán se tedy nemůže omezit pouze na podmínky stanovení daně podle pomůcek (§ 31 odst. 5), ale k odvolací námitce je povinen vážit i kvalitu pomůcek ve vztahu k dané věci, tj. zda pomůcky byly adekvátní, zda pomůcky byly správně hodnoceny a dále, zda se správce daně nedopustil procesních pochybení při součinnosti s daňovým subjektem (že mu neumožnil se s pomůckami seznámit).“ Totéž ostatně stanoví i § 114 odst. 4 daňového řádu, podle kterého směřuje-li odvolání proti rozhodnutí o stanovení daně podle pomůcek, zkoumá odvolací orgán pouze dodržení zákonných podmínek použití tohoto způsobu stanovení daně, jakož i přiměřenosti použitých pomůcek. Soud v tomto ohledu shodně s žalovaným odkazuje též na rozsudek NSS ze dne 26. 7. 2017, č. j. 6 Afs 224/2016-40, ze kterého vyplývá, že stanovení daně podle pomůcek je jen kvalifikovaným odhadem správce daně, který se má sice co nejvíce blížit realitě (tj. použité pomůcky mají být přiměřené), nemůže však zohlednit doklady o výhodách svědčících daňovému subjektu předložené až v odvolacím řízení. Nepřiměřenost použitých pomůcek nelze odůvodňovat tím, že daňový subjekt následně přesně vyčíslí daňovou povinnost tak, jak to měl učinit již na výzvu správce daně a poukazuje na rozdíly mezi takto určenou daňovou povinností a výší daně stanovenou správcem daně za použití pomůcek. Jak uvedl žalovaný, jde o jednu z odchylek od režimu úplné apelace v odvolacím řízení. Pokud tedy daňové orgány přílohy odvolání posoudily tak, že se jedná o polemiku se způsobem stanovení daně dle pomůcek, přičemž obsahují systémové chyby, které popsaly, a nepřepočítávaly dle nich daň, postupovaly v souladu s citovanou judikaturou.
112. Soud tedy dospěl k závěru, že ani žalobní body směřující proti způsobu určení daně dle pomůcek nejsou důvodné.

Další dílčí námítka

113. Soud upozorňuje na to, že zbývající žalobkynina argumentace je – ač obsáhlá – jen obtížně uchopitelná, neboť se vzájemně prolíná a opakuje, mnohdy neurčitě odkazuje na různé podklady, které specifikuje jen vágně a především neuvádí, co konkrétně z nich má vyplývat, a omezuje se jen na to, že je finanční orgány nepochopily nebo ignorovaly. Úkolem soudu

není procházet blíže neurčené *stovky dokumentů* a vyhledávat, kde se správce daně dopustil blíže neurčených *nepřesných výpočtů*. Míra precizace žalobních bodů zásadně předurčuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu musí soud přistoupit. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). Současně je třeba znovu zdůraznit, že na rozhodnutí finančních orgánů obou stupňů je třeba v rámci soudního přezkumu nahlížet jako na jeden celek, tedy že se rozhodnutí mohou vzájemně argumentačně doplňovat v obou směrech (srov. rozsudky NSS ze dne 22. 7. 2008, č. j. 2 As 20/2008-73, a ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25). Mezery v odůvodnění rozhodnutí o odvolání, které by jinak způsobovaly jeho nepřezkoumatelnost, proto mohou zaplnit argumenty obsažené již v rozhodnutí prvního stupně.

114. Na základě co do textu zdlouhavých, leč co do obsahu vágních námitek soud ve shodné míře obecnosti uvádí pouze tolik, že zpráva o daňové kontrole (cca od str. 31) obsahuje velmi podrobné zhodnocení odpovědí na výzvy a dospívá k závěru o vadách ve výpočtech a o tom, že žalobkyně nesrovnalosti nevysvětlila a nedaněné náhrady uvedla pod souhrnnou částkou. To opakuje a shrnuje napadená rozhodnutí v žalobkyni citovaných bodech v části III žaloby. Pakliže proti tomu žalobkyně jen obecně kontruje, že vše vysvětlila, nemá soud co přezkoumávat, neboť nejde o řádně uplatněný žalobní bod. Pakliže se žalobkyně přece jen v některých případech uchýlila ke konkrétnějším výtkám, nemohl jim soud přisvědčit. Namítá-li tedy žalobkyně, že bod 42 napadených rozhodnutí je nepřezkoumatelný, neboť nespecifikuje, v čem jsou výpočty v rozporu s kolektivní smlouvou, je v tomto bodě uvedeno, že neodpovídá počet turnusů. Pokud by žalobkyně toto tvrzení relevantně zpochybnila, soud by jej přezkoumat mohl. Žalobkyně to však neučinila.
115. Konečně ani doslovná citace odvolání, která tvoří na 33 stranách části IV-VI obou žalob (žalobkyně ponechala na str. 54 a 55 žalob i odkaz na k odvolání přiložené přehledy vyplacených diet a paušálů, které však k žalobám nepředložila), bez doprovodné argumentace, nelze považovat za řádně uplatněný žalobní bod a nemůže založit povinnost soudu, aby sám z úřední povinnosti bez konkrétně namítaných nesprávností napadená rozhodnutí a celý proces jejich vydání předcházející přezkoumal. Pokud žalobkyně nikterak nerefletovala vypořádání svých odvolacích námitek, pak negativně předurčila osud těchto částí žaloby. Úkolem soudu není poskytovat žalobkyni „jiné“ či „lepší“ vyjádření závěrů, které již přesvědčivě vyslovily daňové orgány (srov. rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2014, č. j. 6 As 54/2013-128, ze dne 4. 3. 2015, č. j. 6 As 72/2014-88 a ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Jak vyložil NSS např. v bodě 16 rozsudku ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018-63, *žalobní body mají primárně směřovat proti napadenému rozhodnutí (tj. rozhodnutí o odvolání) a jeho důvodům. Pokud odvolací orgán uplatněné námitky dostatečně vypořádá a žalobce je v žalobě pouze zopakuje, aniž by na důvody rozhodnutí o odvolání reagoval, podstatně tím snižuje své šance na úspěch, neboť soud za něj nemůže domýšlet další argumenty.* Současně platí, že je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné

závěry si přisvojit se souhlasnou poznámkou (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, 1350/2007 Sb. NSS.).

116. Opakuje-li žalobkyně na několika místech žalob, že předložila velmi podrobné podklady s nízkou chybovostí, mívá se s důvody, pro které finanční orgány přijaly závěr o neprokázání daňových tvrzení. Nešlo (jen) o to, že by žalobkynina dokumentace měla chyby, ale (především) o to, že byla v rozporu se svědeckými výpověďmi. To ostatně žalobkyně evidentně pochopila, neboť tento důvod sama na stranách 27 a 28 žalob označila s ohledem na časový odstup výsledků za „diskutabilní“. Správní orgány však považovaly i přes delší dobu svědectví za průkazná a ani soud nemá důvod tyto závěry zpochybňovat. Je zřejmé, že paměť svědků v čase zpravidla slábne. V daném případě si však většina svědků rozhodující skutečnosti vybavila bez problémů.
117. Stěžuje-li si též žalobkyně na to, že jí nebyly uznány paušální nároky na přepravu zaměstnanců a současně jí byla vyměřena silniční daň za užití těchto vozidel, uvádí soud, že s tímto paradoxem se jednak žalovaný vypořádal (některé přepravy zaměstnanců uznal, viz bod 57 napadených rozhodnutí) a především otázka předpisu silniční daně není předmětem napadených rozhodnutí. Soud se jí tedy v tomto řízení nemůže zabývat.

Závěr a náklady řízení

118. Vzhledem k tomu, že všechny žalobní body jsou nedůvodné a soud nezjistil žádné vady, k nimž by byl povinen přihlédnout i bez námítky, žaloby zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
119. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nebyla v řízení úspěšná, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšnému žalovanému soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení nevznikly žádné náklady převyšující náklady na běžnou administrativní činnost.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 3. 2. 2026

Lenka Oulíková
předsedkyně senátu