



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Jaromíra Klepše a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila ve věci

žalobce: **ADL PRANA s.r.o.**, IČ: 28173058
se sídlem Pod Habrovou 445/3, 15200 Praha 5

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 60200 Brno

v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného 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

takto:

- I.** Žaloba **se zamítá**.
- II.** Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III.** Žalované **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět sporu

1. Třemi dodatečnými platebními výměry Finančního úřadu pro hlavní město Prahu – Územní pracoviště pro Prahu 5 (dále jen „*správce daně*“) byla žalobci coby plátcí daně doměřena daň z příjmů fyzické osoby ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2015 ve výši 311.218 Kč s penále ve výši 62.243 Kč, doměřena daň vybíraná srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2015 ve výši 3.736 Kč s penále ve výši 747 Kč a doměřena daň z příjmů fyzické osoby ze závislé činnosti za zdaňovací období 2016 ve výši 793.142 Kč s penále ve výši 158.628 Kč.

Shodu prvopisu potvrzuje I. S.

2. Žalovaný k odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 25. 11. 2019, č. j. 48420/19/5200-10421-711070 změnil platební výměr na období roku 2016 tak, že nově doměřil výši daně na částku 601.427 Kč a penále 120.285 Kč. Rozhodnutím ze dne 25. 11. 2019, č. j. 48419/19/5200-10421-711070 změnil platební výměr na období roku 2015 tak, že nově doměřil výši daně na částku 338.488 Kč a penále 67.697 Kč. Rozhodnutím ze dne 25. 11. 2019, č. j. 48421/19/5200-10421-711070 nově stanovil daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně na částku 412 Kč a penále 82 Kč.

II. Napadená rozhodnutí

Rozhodnutí 1

3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí ze dne 25. 11. 2019, č. j. 48420/19/5200-10421-711070, které se týkalo daně z příjmů fyzické osoby ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2016 (dále jen „*rozhodnutí 1*“) shrnul podmínky při výpočtu a srážce zálohy na daň z příjmů fyzické osoby ze závislé činnosti podle § 38h odst. 4, 5 a § 38k odst. 4 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“).
4. Poté konstatoval, že ke stanovení daně pomůckami musí být nejprve splněny podmínky § 98 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“). Poukázal na to, že žalobce v průběhu daňové kontroly předložil mzdové listy zaměstnanců, rekapitulace mezd, pracovní smlouvy a dohody o provedení práce, prohlášení poplatníků, knihy docházky, knihy přijatých a vydaných faktur, účetní deníky a hlavní knihy za předmětné zdaňovací období. Správce daně měl pochybnosti o výši hrubé mzdy zaměstnanců v porovnání s pracovními smlouvami a odpracovanými hodinami. Pochybnosti o správnosti důkazních prostředků předložil žalobci. Ten uvedl, že zaměstnanci odpracovali ve skutečnosti méně hodin, než vyplývá z evidence na mzdových listech, což odůvodnil chybou programu a účetnictvím; dne 20. 12. 2017 předložil nově přepracované mzdové listy a knihy docházky. Správce daně vyhodnotil přepracované podklady za nepřukazné, žalobce podle něj nepředložil žádné důkazy ke svým tvrzením, neboť s předloženými podklady manipuloval. S tímto názorem se žalovaný ztotožnil a uvedl, že žalobce neunesl důkazní břemeno stran prokázání výše vyplacených mezd. Dle žalovaného žalobce tedy nesplnil své povinnosti při dokazování, bez této součinnosti nebylo možno stanovit daň dokazováním, správce daně byl tedy oprávněn přistoupit ke stanovení daně podle pomůcek.
5. Dále žalovaný hodnotil, zda použitím pomůcek mohla být daň stanovena dostatečně spolehlivě. Shledal, že postup, kterým správce daně stanovil výši hrubé měsíční mzdy zaměstnanců, nebyl přiměřený. Sám proto provedl modifikaci pomůcek, aby daň byla stanovena spolehlivě. Konstatoval, že dle předložených smluv zaměstnanci pro žalobce vykonávali dělnické profese ve stavebnictví, jejich identita i měsíce, v nichž práci vykonávali, nebyla zpochybněna. Pochybnosti byly o výši vyplacených mezd, o počtu odpracovaných hodin, o nesrovnalostech v ohodnocení. Žalovaný proto použil regionální statistiku ceny práce vydanou Ministerstvem práce a sociálních věcí; dle ní hrubá mzda stavebního dělníka v roce 2016 činila 19.585 Kč. Žalovaný k daňovým povinnostem dalších osob, jež hodnotil jako neevidované zaměstnance žalobce, použil výkazy docházky u fakturace společnosti GEMO OLOMOUC, spol. s r. o. a přepočtenou hodinovou mzdu podle regionální statistiky ceny práce vydanou Ministerstvem práce a sociálních věcí.
6. Žalovaný dále shrnul, že bylo povinností správce daně, aby zkoumal, zda byl žalobce oprávněn u svých zaměstnanců přihlídnout ke slevám na dani a k daňovému zvýhodnění. Tuto skutečnost měl žalobce prokázat prohlášeními k dani, z nichž by vyplývala vůle poplatníka tuto slevu uplatnit, z předložených prohlášení to však nevyplývá. Žalovaný je názoru, že nelze paušálně přihlížet u všech poplatníků k tomu, že by jim základní sleva příslušela. Podle § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů tato sleva nenáleží, pokud poplatník nepodepíše prohlášení. Nejedná se také o výhodu pro žalobce jako plátce daně, ale pro zaměstnance coby poplatníka.

7. Dále žalovaný neshledal důvodnou odvolací námitku týkající se zkrácení práva žalobce vyjádřit se k pomůckám. Žalovaný shrnul, že správce daně žalobce seznámil s výsledky kontrolních zjištění, pomůcky identifikoval, jsou součástí správního spisu, žalobce se k pomůckám mohl vyjádřit, což učinil a do spisu nahlédl dne 2. 5. 2018.
8. K výkazům docházky, které byly přílohou faktur získaných u odběratele GEMO OLOMOUC, spol. s. r. o., žalovaný uvedl, že u správce daně jako pomůcka byly použity faktury za měsíce 5, 6, 11/2015 a 1/2016 (č. 150100009, č. 150100014, č. 150100047, č. 160100004). Tam byli uvedeni jak zaměstnanci žalobce, tak pracovníci, kteří se stali zaměstnanci později a nakonec poplatníci, které žalobce ve mzdové evidenci nevedl vůbec. Žalobce v konfrontaci s těmito zjištěními tvrdil, že se nejednalo o jeho zaměstnance a že nemůže prokazovat negativní skutečnosti. Správce daně žalobce vyzval, aby např. předložil stavební deník, ze kterého by vyplývalo, které osoby pracovaly na stavbě. Možnost prokázat své tvrzení měl poté žalobce i v odvolacím řízení. Zde žalobce tvrdil, že zakázky obstaral i subdodávkami od pana S. a D. V prvním případě byly faktury za subdodávky vykázány obecně za období březen – květen 2015, ve druhém případě za měsíce listopad a prosinec 2015. Z evidence faktur vyplývá, že v průběhu roků 2015 a 2016 pracovaly pro žalobce i jiné osoby samostatně výdělečně činné. To však neprokazuje, že osoby uvedené na výkazech docházky, nebyly zaměstnanci žalobce. Personální zajištění tak zůstalo v rovině tvrzení žalobce. Žalovaný se proto ztotožnil s postupem správce daně, že personální zajištění stanovil pomůckami – výkazy docházky, které zajistil správce daně vyhledávací činností. Žalovaný konstatoval, že bližší identifikace osob mu není známa a to ani s využitím registru občanů a cizinců, neboť tyto osoby nebyly součástí mzdové evidence a nebyly ve fakturách jednoznačně identifikovány. Nebylo tedy možno provést jejich svědecké výsledky, ty byla nadto dle žalovaného nadbytečné. Žalovaný dodal, že přílohou fakturace byly nejen výkazy docházky, ale dle smluvních ujednání také soupis provedených prací, zjišťovací protokoly aj. Ne všechny tyto přílohy byly opatřeny razítkem, přesto je společnost GEMO OLOMOUC, spol. s. r. o. akceptovala.
9. Žalovaný rovněž nepřisvědčil námitce proti tomu, že ve věci byl proveden zastřený výslech svědka společnosti GEMO OLOMOUC, spol. s. r. o. podle § 57 daňového řádu. Uvedl, že společnost poskytla správci daně listinné důkazy, nejednalo se o odpovědi kladené třetí osobě. Společnost tyto důkazy nezpracovávala, obdržela je od žalobce, nebylo tedy na místě ji předvolávat.
10. K námitce nezákonnosti provedených svědeckých výpovědí žalovaný uvedl, že žalobce byl v průběhu kontroly zastoupen advokátem Mgr. Pavlem Kehlem. Správce daně předvolal k výslechu svědky – zaměstnance žalobce Y. K. a V. P., přičemž o výslechu svědků informoval přímo žalobce. Pokud nebyl o výslechu vyrozuměn zástupce žalobce, podle žalovaného nelze spojit s výsledkem stejné právní následky, jaké by nastaly, pokud by byl vyrozuměn zástupce žalobce. Účelem vyrozumění je totiž umožnit subjektu osobní přítomnost a klást svědkům otázky. Výsledky byly nicméně použity jen pro zjištění skutečností o výši vyplacených mezd a počtu odpracovaných hodin těchto svědků a k okolnostem práce těchto svědků v měsících květnu a červnu roku 2015 dle výkazů docházek a zpochybnění věrohodnosti mzdových listů. K těmto výstupům žalovaný nepřihlédl, neboť přechod na stanovení daně dle pomůcek ob stojí i bez svědeckých výpovědí, výkazy docházek jsou rozhodné i bez svědeckých výpovědí a bylo přistoupeno rovněž k modifikaci pomůcek, u nichž výpovědi nebylo třeba. Procesní pochybení správce daně tak nemělo na stanovení daně vliv.
11. Konečně poté žalovaný v tomto období shrnul změny u 15 daňových poplatníků, u kterých vyčíslil rozdíl na dani a u dvou z nich na daňovém bonusu. Rozdíl na dani byl stanoven rovněž u jedné osoby, u které žalobce nevedl mzdovou evidenci (zjištěno dle faktur vystavených společnosti GEMO OLOMOUC, spol. s. r. o.). Po přepočtu tak daňová povinnost žalobce za rok 2016 činila 601.427 Kč, penále pak částku 120.285 Kč.

Rozhodnutí 2

12. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 11. 2019, č. j. 48419/19/5200-10421-711070, které se týkalo daní z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti za zdaňovací období roku 2015 (dále jen „rozhodnutí 2“), je po obsahové stránce v zásadních bodech odůvodnění totožné jako rozhodnutí 1. Odlišně oproti němu žalovaný konstatoval, že dle regionální statistiky ceny práce vydané Ministerstvem práce a sociálních věcí pro rok 2015 činila hrubá mzda stavebního dělníka částku 17.595 Kč. Žalovaný rovněž konstatoval, že v rámci modifikace pomůcek nepoužil výkaz docházky u faktury č. 150100009 u osoby označené „M.“. Z údajů na mzdových listech předložených v průběhu kontroly vyplývá, že se mohlo jednat o zaměstnance Chitiu Lurentiu M., jehož žalobce evidoval jako svého zaměstnance a jehož byla výše příjmu stanovena dle regionální statistiky ceny práce.
13. Konečně poté žalovaný shrnul změny u 10 daňových poplatníků, u kterých vyčíslil rozdíl na dani a u tří z nich na daňovém bonusu. Rozdíl na dani byl stanoven rovněž u šesti osob, u kterých žalobce nevedl mzdovou evidenci (zjištěno dle faktur vystavených společností GEMO OLOMOUC, spol. s r. o.). Po přepočtu tak daňová povinnost žalobce za rok 2015 činila 338.488 Kč, penále pak částku 67.697 Kč.

Rozhodnutí 3

14. Rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 11. 2019, č. j. 48421/19/5200-10421-711070, které se týkalo daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně za zdaňovací období roku 2015 (dále jen „rozhodnutí 3“), je po obsahové stránce v zásadních bodech odůvodnění totožné jako rozhodnutí 2 (a potažmo jako rozhodnutí 1). Konečně poté žalovaný shrnul změnu u jednoho daňového poplatníka (R. D.) za měsíc listopad 2015, u kterého vyčíslil rozdíl na dani vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně. Po přepočtu pak daňová povinnost žalobce za rok 2015 činila 412 Kč, penále pak částku 82 Kč.

III. Žaloba

15. Žalovaný i správce daně podle žalobce nezákonně při stanovení daně namísto dokazování použili pomůcky. I kdyby pomůcky měly být použity, tak byla podle žalobce nezákonně vyložena pravidla pro aplikaci stanovení daně podle pomůcek zejména s ohledem na zvolené pomůcky (doměření daně u osob, které nebyly zaměstnanci společnosti) a nezohlednění výhod pro daňový subjekt (konkrétně základní slevy na poplatníka).
16. Žalobce namítl, že správce daně by se měl vždy pokusit stanovit daň dokazováním a neměl by na dokazování rezignovat, protože stanovení daně dokazováním je preferovaný způsob stanovení daně a správce daně by neměl automaticky sáhnout k uplatnění stanovení daně podle pomůcek bez provedení dokazování, když je dokazování možné a daňový subjekt důkazy předkládá a se správcem daně komunikuje. Ke stanovení daně podle pomůcek by měl správce daně přistoupit až v případě, že není možné stanovit daň na základě dokazování. Stanovení daně podle pomůcek je totiž alternativní „kontumační“ či „náhradní“ metodou, jak stanovit daň. Varianta stanovení daně podle pomůcek by měla být využívána jako krajní nouze, kdy skutečně dokazování není možné, například pokud daňový subjekt přímo poruší svoji zákonnou povinnost (například daňový subjekt vůbec nevede či nepředloží účetnictví) či se správcem daně vůbec nespolečupracuje a je nekontaktní.
17. Žalovanému se však nepodařilo dostatečně objasnit, proč na pomůcky přešel, a v napadených rozhodnutích pouze obecně konstatoval některé formální nedostatky předložených důkazních prostředků. Žalobce je toho názoru, že žalovaný nezpochybnil vedené účetnictví a mzdové podklady ani jím předložené důkazní prostředky. Navíc žalobce uvádí, že tvrzení, že žalovaný předkládal dodatečně opravené podklady, není pravdivé, neboť daně administrativní pochybení bylo žalobcem správcem daně během daňové kontroly řádně objasněno.

18. Žalobce dále namítl, že navrhoval již v rámci daňové kontroly provedení svědeckých výpovědí, které však správce daně I. stupně ani žalovaný neprovedli. Žalovaný navíc aproboval nezákonný postup ohledně zastřené výpovědi svědka (formou výzvy podle § 57 daňového řádu) a nevyrozumění zástupce daňového subjektu u dvou realizovaných svědeckých výpovědí. Žalobce byl tímto nezákonným postupem při dokazování zkrácen na svých právech, kdy navržené důkazní prostředky (svědecké výpovědi konkrétních osob) byly ignorovány a namítaná nezákonnost zastřené výpovědi svědka a realizovaných svědeckých výpovědí byla žalovaným aprobována.
19. Žalobce je toho názoru, že správce daně zvolil nesprávně pomůcky. Stanovil daň mimo jiné i za osoby, které nebyly k žalobci v žádném vztahu, a nejednalo se o zaměstnance, přičemž žalobce doložil, kdo jsou jeho zaměstnanci. Jak správce daně, tak žalovaný nemá žádný důkaz o tom, že dané osoby jsou zaměstnanci a tímto nebyly dodrženy postupy daňového řádu. Žalobce namítl, že i když správce daně identifikoval zaměstnané osoby, doměřil daň žalobci u osob, které mu nejsou známy. Pokud se správci daně nepodařilo osoby dohledat v registru osob ani v cizineckém informačním systému, tak není možné dospět k závěru, že tyto osoby byly zaměstnanci žalobce, protože každý zaměstnanec musí obdržet pracovní povolení a musí být v registru cizinců, jinak se nemůže na území ČR dlouhodobě ani zdržovat. Pokud není správce daně schopen dané osoby dohledat, tak na žalobce klade nesplnitelnou podmínku prokázat negativní skutečnost, že dané osoby nebyly jeho zaměstnanci.
20. Žalobce dále namítl, že svědecké výpovědi 2 osob – zaměstnanců žalobce byly nezákonné (jak potvrdil i žalovaný). Pro daňovou kontrolu byl zmocněn na základě udělené plné moci advokát, který měl být o všech úkonech vyrozumíván. Pokud by byl zástupce vyrozuměn o těchto svědeckých výpovědích, mohl využít svého zákonného práva klást dotazy (například by se mimo jiné mohl svědků zeptat, zda jsou jim známy osoby, které označuje správce daně jako zaměstnance žalobce, jelikož obvykle pokud pracují lidé na jedné stavební zakázce, tak se alespoň jmény znají, mohl se zeptat, kolik zaměstnanců je přiděleno od žalobce, dále zda daný svědek hodlal uplatnit či neuplatnit slevu na poplatníka – viz dále apod.). Navíc z těchto svědeckých výpovědí vychází správce daně při kalkulaci daňové povinnosti, což je jednoznačné stanovení daně nezákonně, na základě nezákonné svědecké výpovědi.
21. Žalovaný ignoroval i námitku ohledně nezákonné svědecké výpovědi formou zastřeného výsledku svědka formou výzev podle § 57 daňového řádu. Odběratel žalobce uvedl, že na předmětných dokumentech uvedené osoby nejsou jeho zaměstnanci, z čehož ale nikterak nevyplývá, že jde o zaměstnance žalobce či osoby samostatně výdělečně činné či zaměstnance subdodavatele. Správce daně se v rámci výzvy pouze dotazoval, zda jde o zaměstnance odběratele, což potvrzeno nebylo. Nebylo však ani potvrzeno, že se jedná o zaměstnance žalobce. Uvedený dokument, na který odkazuje žalovaný, nebyl sestaven žalobcem, měl hlavičku odběratele a správce daně nezjistil, kdo tento dokument připravil a kdo jsou osoby na seznamu uvedené.
22. Správce daně tedy jako pomůcky stanovil určitý počet lidí, kdy byla daň doměřena i u osob, které nejsou žalobci známy. Nesprávně zvolenými pomůckami tak správce daně nestanovil daň v souladu s pravidly pro stanovení daně podle pomůcek.
23. Dále žalobce namítl, že žalovaný nezohlednil při aplikaci stanovení daně podle pomůcek relevantní výhody. Žalobce poukázal na to, že dle judikatury Nejvyššího správního soudu – rozsudek ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006 – 114 je povinen správce daně i ex officio přihlídnout k položkám, na které má poplatník nárok, typicky nezdanitelné části základu daně dle § 15, resp. uplatnění odčitatelných položek dle § 34, popř. slevy na dani dle § 35 zákona o daních z příjmů, za předpokladu, že takové skutečnosti připadají u poplatníka v úvahu.
24. I když jde podle správce daně o slevu pro poplatníka, žalobce namítl, že reálně si v systému daně započítává slevu na poplatníka zaměstnavatel, který při odečtení slevy na poplatníka vypočte

právě o tuto částku vyšší čistou mzdu zaměstnance, kterou mu každý měsíc vyplatí spolu s čistou mzdou (případně mu vyplatí daňový bonus). Zaměstnavatel takto i postupoval a při výpočtu měsíčních mezd svým zaměstnancům vyplácel čistou mzdu (po aplikaci základní slevy na poplatníka). Jelikož pomůckami byl stanoven u zaměstnanců hlavní pracovní poměr (částka cca 20 tis. Kč měsíčně pro stavebního dělníka), tak je zcela zřejmé, že si daný zaměstnanec u hlavního pracovního poměru uplatňuje danou slevu na poplatníka. Pokud by měl daný zaměstnanec podepsané prohlášení u jiného zaměstnavatele (například na vedlejší pracovní poměr), tak by měl povinnost podat daňové přiznání za příslušný kalendářní rok (což si správce daně může případně ověřit, neboť správce daně minimálně u ztotožněných zaměstnanců z úřední evidence disponuje údaji, zda daný zaměstnanec slevu jinde čerpal.

25. Žalovaný v systému plátce-poplatník tuto základní slevu žalobci odpírá. Žalobce namítl, že pokud by správce daně provedl svědecké výpovědi a dvě co provedl, by realizoval zákonnou formou (tj. s přizváním zástupce daňového subjektu), tak by obdržel informaci, že daný zaměstnanec uplatňuje základní slevu na poplatníka u žalobce (jelikož nedopatřením na podepsaném formuláři nezaškrtl možnost „uplatňuji“, versus „neuplatňuji“).
26. Závěrem žalobce namítl, že žalovaný klade nesplnitelnou podmínku, pokud požaduje podepsané prohlášení u osob, které ani žalobce nezná. Pokud žalovaný jako pomůcku doměřuje z hrubé mzdy na hlavní pracovní poměr, tak je zřejmě a praxi naprosto obvyklé, že si daný zaměstnanec uplatňuje základní slevu na poplatníka.

IV. Vyjádření žalovaného

27. Žalovaný ve vyjádření k žalobě poukázal na zákonná ustanovení daňového řádu, kterými se řídí stanovení daně podle pomůcek. Uvedl, že ačkoliv není z povahy věci vyloučeno, aby byla stanovena daň dokazováním i v situaci, kdy účetnictví je neúplné a neprůkazné (srov. např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, č. j. 4 Afs 87/2015 – 29 ze dne 19. 1. 2016), lze tak nicméně učinit pouze za situace, kdy je možné účetní případy prokázat dostatečně spolehlivě i jinak. Záleží tedy především na intenzitě pochybností ohledně zjištěných chyb a nesrovnalostí v účetnictví, na jejich rozsahu, ale také na jejich obsahu. Intenzita pochybností musí být v takovém rozsahu, že zatemní obraz o hospodaření daňového subjektu, a to buď přímo, tj. nedostatkem spolehlivých informací o konkrétním účetním případě, anebo nepřímo, tj. celkovou nevěrohodností účetnictví (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 9 Afs 30/2008 ze dne 22. 10. 2008).
28. V daném případě z evidencí předložených žalobcem byly zjištěny rozpory týkající se výše vyplacených mezd a počtu odpracovaných hodin a také nesrovnalosti v ohodnocení zaměstnanců (ohodnocení bylo měněno dodatky, přičemž v ostatním zůstaly předmětné smlouvy beze změn a ohodnocení se pohybovalo v rozmezí od 55 Kč do 400 Kč za hodinu). Evidence předložené žalobcem byly v průběhu předmětné daňové kontroly sice přepracovávány a byly zde prováděny změny, nicméně vzhledem k tomu, že žalobce k prokázání svých tvrzení v průběhu předmětné daňové kontroly nenavrl žádné důkazní prostředky, shledal správce daně opakovaně předkládanou evidenci o výši vyplacených mezd za účelově pozměňovanou a z tohoto důvodu neprůkaznou, protože tak předložená mzdová evidence v daném případě nepodávala pravdivý obraz o skutečně odpracované době a o výši vyplacených mezd a následkem tohoto nedostatku pozbyla svoji důkazní hodnotu. V takovém případě se nejví jako možné zjištěné nesrovnalosti překlenout dostatečně spolehlivě jinak než právě stanovením daně za předmětná zdaňovací období pomocí pomůcek, jak učinil správce daně a následně i žalovaný.
29. Z odůvodnění napadených rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný podrobně zabýval tvrzením žalobce, že osoby nebyly jeho zaměstnanci. Toto tvrzení vyhodnocoval žalovaný i na základě podkladů předložených jednak žalobcem a rovněž také obchodní společností GEMO a.s. (dříve GEMO OLOMOUC, spol. s r.o.), IČ: 13642464. Dle žalovaného tak byl v daném případě skutkový stav postaven najisto, přičemž k výkazům docházky, které byly přílohami faktur

získaných od obchodní společnosti GEMO, je třeba uvést, že tyto výkazy docházky se prokazatelně vztahují k zaměstnancům žalobce, což bylo ověřeno z důkazních prostředků předložených jednak žalobcem a dále také z důkazních prostředků získaných od obchodní společnosti GEMO.

30. K námitce nepřiměřenosti použitých pomůcek žalovaný uvedl, že v ustanovení § 98 odst. 3 daňového řádu je pouze demonstrativně uvedeno, co všechno může správci daně posloužit jako pomůcka pro stanovení daně. Pomůckou pak mohou být různé poznatky, ale např. i nezpochybněné důkazy o jednotlivostech či dílčích aktivitách daňového subjektu, část účetnictví či dokladů předložených daňovým subjektem, údaje získané od jiných správců daně z jiných řízení, nebo třeba i poznatky získané při vyhledávací činnosti správce daně či místních šetření. Takovým případem jsou i pomůcky rozporované žalobcem (tj. výkazy docházky, které byly přílohami faktur získaných od obchodní společnosti GEMO). Zákonnou podmínkou pro použití pomůcek je „pouze“, že daň lze pomocí těchto pomůcek stanovit dostatečně spolehlivě. Ačkoliv daňový řád nedefinuje pojem „dostatečně spolehlivě“ je zřejmé, že cílem je se přiblížit skutečné výši daně, pokud by ji bylo možné stanovit dokazováním (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 2 Afs 184/2006 ze dne 28. 6. 2007). Použití výkazů docházky, které byly přílohami faktur získaných od obchodní společnosti GEMO a které si správce daně obstaral v průběhu předmětné daňové kontroly v rámci své vyhledávací činnosti a u kterých mají správce daně a žalovaný za prokázané, že se jedná o výkazy docházky týkající se zaměstnanců žalobce, přičemž žalobce tuto skutečnost nijak nevyvrátil, pak se jeví jako nanejvýš přiměřenými pomůckami ke stanovení daně za předmětná zdaňovací období s maximální mírou pravděpodobnosti.
31. Co se týče námítky týkající se zastřené výslechu svědka formou výzev dle ustanovení § 57 daňového řádu, žalovaný odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. K námitce nezákonnosti provedených svědeckých výpovědí, žalovaný odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Svědecké výpovědi svědků Y. K. a V. P. po modifikaci použitých pomůcek ze strany žalovaného nebyly použity jako pomůcka pro stanovení daně za předmětná zdaňovací období, neboť přechod na stanovení daně podle pomůcek byl dostatečně podložen a odůvodněn i bez předmětných svědeckých výpovědí, protože tak procesní pochybení správce daně týkající se doručování vyrozumění o výsledku svědků nemělo žádný vliv na stanovení žalobcovy daňové povinnosti.
32. Obdobně, co se týče námítky nezohlednění výhod, odkázal žalovaný na odůvodnění napadených rozhodnutí. Zdůraznil, že sleva na poplatníka je v zákoně o dani z příjmů podmíněna řádně vyplněným a podepsaným prohlášením u plátce daně (tj. žalobce), tj. jinými slovy nárok na základní slevu na poplatníka dle ustanovení § 35ba odst. 1 zákona o dani z příjmů nemá poplatník u plátce daně automaticky. V projednávané věci nebyla prohlášení poplatníků řádně vyplněna, v některých případech nebyla podepsána a v některých případech nebyla vůbec předložena, v návaznosti na to ani nemohli tito jednotliví poplatníci prokazovat mimo jiné slevy na dani. Proto by k nim nemohl při výpočtu záloh přihlížet žalobce a z téhož důvodu k nim nemohl přihlídnout ani správce daně, resp. žalovaný, přičemž důvod, pro jaký dotčení zaměstnanci žalobce předmětná prohlášení nepodepsali (např. žalobcem zmiňované nedopatření), je pro posouzení projednávané věci irelevantní, neboť odpovědnost za to, zda slevu na dani uplatní či nikoliv, nesou jednotliví poplatníci daně (tj. zaměstnanci žalobce), kteří plátcí daně (tj. žalobci) uvedené prokazují (srov. podpůrně rozsudek Nejvyššího správního soudu, sp. zn. 5 Afs 55/2015 ze dne 22. 3. 2016).

V. Replika žalobce

33. Žalobce podal k vyjádření žalovaného repliku. V ní setrval na námitce, že správce daně i žalovaný stanovili daň na základě nezákonného výsledku svědků, přičemž pokud by žalobce byl výsledku přítomen, mohl by klást otázky, případně doplnit důkazy k objasnění skutkového stavu.

34. Dále žalobce namítl, že pokud správce daně přejde na pomůcky (například kvůli neexistenci důkazních prostředků), tak nemůže v rámci zohlednění výhod požadovat pro zohlednění takové výhody logicky bezvadný důkazní prostředek (pokud by jimi daňový subjekt disponoval, tak by nedošlo k přechodu na pomůcky). Správce daně ale na jednu stranu tvrdí, že důkazní prostředky nebyly dostatečné, a proto se přešlo na pomůcky, na straně druhé pro uplatnění základní slevy na poplatníka (zaměstnance) požaduje po daňovém subjektu řádně vyplněné a podepsané prohlášení u plátce daně.
35. U všech svých zaměstnanců předložil žalobce prohlášení poplatníka. Prohlášení však obsahovala formální nedostatek (například chyběl jednou vyplněný datum, nebo že poplatník nepřeskrtl určitou možnost). Šlo tedy o zjevná nedopatření, či chyby v psaní a počtech, kdy stavební dělníci nedisponují standardně znalostmi vyplňování složitých daňových tiskopisů (v daných letech šlo o 4 stránkové tiskopisy obsahující desítky různých kolonek a možností). Nicméně, z prohlášení bylo zjevné a tedy i prokázané, že daný zaměstnanec uplatňuje u žalobce základní slevu na poplatníka (případně i slevu na dítě). Z důvodu formálního nedostatku však správce daně plošně zamítl veškerá prohlášení, přestože daňový subjekt měl mít možnost tyto nedostatky zhojit (například formou navržených svědeckých výpovědí zaměstnanců, kdy by se objasnilo, zda konkrétní člověk chtěl u žalobce slevu na poplatníka uplatnit či nikoliv, případně bylo možné na místě zhojit dané nedostatky). Každá chyba v psaní a počtech má mít možnost opravy, což nebylo v tomto případě vůbec umožněno.
36. Pokud by správce daně či žalovaný provedli například svědeckou výpověď, či se dané osoby dotázaly (např. výzvou podle § 57 daňového řádu), tak by tento nedostatek mohl být odstraněn. Na tyto návrhy však správce daně i žalovaný resignovali. U domnělých zaměstnanců, které žalobce nezná a správce daně ani žalovaný neprokázaly, ba dokonce se ani nepokusili jakkoliv prokázat, že o zaměstnance šlo, je pak zřejmé, že u žalobci neznámých osob nemohl prohlášení předložit. Jelikož tyto osoby byli jako „zaměstnanci“ stanoveni až pomůckami.

VI. Posouzení věci Městským soudem v Praze

37. Městský soud v Praze (dále též jen „*městský soud*“) přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (srov. § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „*s. ř. s.*“), včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání tohoto rozhodnutí městský soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (srov. § 75 odst. 1 s. ř. s.). Městský soud rovněž podotýká, že obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 - 54, či ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 - 42).
38. O věci městský soud rozhodl v souladu s ustanovením § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalovaný s tím vyjádřil souhlas a žalobce se k výzvě soudu, zda souhlasí s rozhodnutím bez nařízení jednání, nevyjádřil (jeho souhlas byl tedy presumován). Městský soud taktéž neshledal důvod pro nařízení jednání z důvodu dokazování – veškeré pro věc rozhodné podklady jsou totiž součástí správního spisu, z něhož žalovaný vycházel a jehož postup je předmětem soudního přezkumu. Správním spisem se dokazování neprovádí (rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 8/2008 - 117 ze dne 29. 1. 2009, č. 2383/2011 Sb. NSS).
39. Žalobce v projednávané věci předně sporuje zákonnost a přiměřenost použití pomůcek pro stanovení daně.
40. Podle ustanovení § 98 daňového řádu platí, že:

(1) 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. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.

(2) Stanoví-li správce daně daň podle pomůcek, přibližně také ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výboby pro daňový subjekt, i když jím nebyly uplatněny.

(3) Pomůckami jsou zejména

- a) důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny,*
- b) podaná vysvětlení,*
- c) porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností,*
- d) vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.*

(4) Neprokázal-li daňový subjekt svá tvrzení vztahující se k jeho daňové povinnosti, a daň nelze dostatečně spolehlivě stanovit ani podle pomůcek, které má správce daně k dispozici, správce daně s daňovým subjektem daň sjedná. Sjednání daně se zaprotokoluje a výše sjednané daně se uvede v rozhodnutí, které má náležitosti rozhodnutí o stanovení daně a které je součástí tohoto protokolu; proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky.

- 41. Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení, ale také povinnost své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní (§ 92 daňového řádu). Toto své břemeno daňový subjekt plní v důkazním řízení, které vede správce daně.
- 42. Podle ustanovení § 92 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v tvrzení či jiných podáních, případně ty skutečnosti, k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení oprávněně vyzván. Jak již vícekrát potvrdil Ústavní soud [srov. zejm. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 38/95 ze dne 24. 4. 1996 (N 33/5 SbNU 271; 130/1996 Sb.), <http://nalus.usoud.cz>], zákon nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoli, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí sám daňový subjekt. Pravidlo, že v daňovém řízení nese důkazní břemeno daňový subjekt, má některé výjimky – podstatné je zejména ustanovení § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, podle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Uvedená zákonná ustanovení v jejich ústavně konformním výkladu vytvářejí vyvážený komplex povinností tvrzení a povinností důkazních mezi daňovým subjektem a správcem daně.
- 43. Dospěje-li tedy správce daně k závěru, že daňový subjekt neunesl důkazní břemeno a daň nelze dokazováním stanovit, je jeho povinností stanovit daň způsobem v pořadí dalším, tedy podle pomůcek. Jinými slovy i neunesení důkazního břemene se podle ustálené judikatury správních soudů považuje za nesplnění povinnosti při dokazování daňového subjektu, která je jedním ze zákonných předpokladů pro vyměření daně podle pomůcek (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2009, čj. 5 Afs 72/2008 - 71, nebo ze dne 23. 3. 2007, čj. 2 Afs 20/2006 - 90).
- 44. Dále Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, konstatoval, že „daň musí být i na základě pomůcek stanovena dostatečně spolehlivě. Použití pomůcek tak musí vést ke kvalifikovanému odhadu správné výše daně, tedy usilovat o to, aby se výsledná daň pokud možno co nejvíce blížila realitě. Za pomůcku tudíž nemůže být považován postup, který zcela zřejmě nemůže vést k takovému kvalifikovanému odhadu daňové povinnosti, např. proto, že obsahuje závažné početní chyby nebo vychází kvůli pochybení správce daně ze zjevně nesprávných údajů, nebo proto, že odporuje elementárním zásadám logického myšlení“.

45. Městský soud dodává, že zmíněná judikatura se sice týká ustanovení § 31 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, to je však obsahově zcela shodné s ustanovením § 98 daňového řádu, a proto plně aplikovatelné i na nyní projednávanou věc (obdobně viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2013, č. j. 9 Afs 85/2012 - 33).
46. Ze správního spisu vyplývá, že žalobce (prostřednictvím svého jednatele) předložil správci daně dne 5. 9. 2017 mzdové listy dohromady svých 18 zaměstnanců, kteří u něj působili v letech 2015 (11) a 2016 (15), jejich pracovní smlouvy a dohody o provedení práce a rovněž prohlášení poplatníka 18 z těchto osob za roky 2015 a 2016. K tomu městský soud ze správního spisu ověřil, že ve většině případů byl v pracovní smlouvě sjednán výkon práce na částečný úvazek (např. na 25 hodin týdně či měsíčně), úměrně tomu byla sjednána i výše odměny – nejčastěji 4600 Kč (popř. 4950 Kč měsíčně). Odměna se v průběhu času na základě dodatků měnila, měnil se i režim zaměstnání. Uvedené ilustruje městský soud následovně: např. u zaměstnankyně T. S. úvazek omezen nebyl, přesto z původní odměny 18.800 Kč měsíčně byla odměna po roce sjednána na částku 4.600 Kč. Naopak u zaměstnance K. Y. byl úvazek sjednán na 20 hodin týdně s odměnou 4.600 Kč měsíčně, ta pak činila od 1. 7. 2015 částku 17.500 Kč měsíčně a poté od 1. 6. 2016 částku 4.950 Kč měsíčně. Zaměstnanec J. A. byl zaměstnán od 1. 7. 2015 na základě pracovní smlouvy na plný úvazek 40 hodin týdně za mzdu 13.500 Kč, zatímco následnou dohodou od 1. 8. 2015 byla tato odměna snížena na 4.600 Kč měsíčně, poté od 1. 2. 2016 na základě dohody o provedení práce měl pracovat v rozsahu 15 – 25 hodin měsíčně za odměnu 9500 Kč měsíčně. Městský soud uvedl tyto skutečnosti jen příkladmo. Konstatování, v jaké smluvní podobě byl pracovní závazek u každého jednotlivého zaměstnance sjednán, není pro předmět věci rozhodný a nenamítá to ani žalobce. Městský soud nicméně uvedené považuje za dostatečné vyličení toho, v jaké doložené formě a právním stavu byly sjednány pracovní úvazky zaměstnanců žalobce. Současně městský soud ze spisu zjistil, že u žádného prohlášení poplatníka daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti na roky 2015 a 2016, jakkoliv byla tato prohlášení jinak vyplněná (strojově předtištěná) a většinou i ručně podepsaná, nebyla vyplněna kolonka „*podle § 35ba odst. 1 písm. a) a § 35 písm. d) zákona o daních z příjmu uplatňuji základní slevu na poplatníka*“ či některá z dalších kolonek k uplatnění jiné slevy či daňového zvýhodnění. Pouze zaměstnanec Y. K. v roce 2015 a 2016, zaměstnanec V. O. v roce 2015 a M. T. v roce 2015 a 2016 uplatnili zvýhodnění na vyživované děti podle § 35c odst. 1 zákona o daních z příjmů.
47. Dne 29. 11. 2017 správce daně konfrontoval žalobce se svými zjištěními, které vyplývaly ze srovnání mzdových listů, pracovních smluv (ve znění dodatků) a dohod o provedení práce. Správce daně u jednotlivých zaměstnanců uvedl, že vykázaná odpracovaná doba neodpovídá výkazu na mzdovém listě, žádal tedy žalobce o prokázání, že bylo skutečně odpracováno méně hodin, než bylo vykázáno na mzdových listech, kde byly odpracované hodiny vykázány vyšší. To za situace, kdy byly se zaměstnanci dohody o provedení práce nebo pracovní smlouvy sjednány na nižší počet hodin resp. zkrácený pracovní úvazek. Současně správce daně seznámil žalobce s podezřením, že zaměstnával některé pracovníky tzv. „*na černo*“, neboť k některým fakturám, které žalobce vystavil pro společnost GEMO OLOMOUC spol. s r. o., byly přiloženy výkazy docházky se jmény pracovníků, jejichž mzdové listy žalobce nepředložil.
48. Žalobce dne 20. 12. 2017 správci daně doložil (dle svých slov) opravené doklady, důvodem pochybení byla dle žalobce chyba účetního programu. Současně správci daně znovu sdělil, že osoby na fakturách nebyly jeho zaměstnanci. Žalobce měl za to, že takto vyhověl správci daně a odstranil jeho pochybnosti.
49. Správce daně vyhodnotil uvedená kontrolní zjištění a dne 19. 4. 2018 s nimi seznámil žalobce. Výsledek kontroly shrnul poté ve zprávě o daňové kontrole ze dne 6. 6. 2018, č. j. 5069535/18/2005-61562-108012. Konstatoval, že mzdová evidence je neúplná, nevěrohodná a nesprávná, neboť neobsahuje údaje o všech zaměstnancích, kteří u žalobce pracovali, nelze ověřit skutečně vyplácenou mzdu pracovníků s ohledem na účelově dodatečné opravení mzdových listů s tím, že ty obsahují již nižší počet hodin. Podle správce daně bylo

účelem této opravy zakrýt, že dohody byly sjednány v rozporu se zákonem. Byl názoru, že daňovou povinnost proto nelze stanovit dokazováním a je na místě aplikovat postup ke stanovení daně dle pomůcek. Za zvolené pomůcky označil správce daně předložené mzdové listy, předložené opravené mzdové listy, pracovní smlouvy a dohody o provedení práce, prohlášení poplatníků, knihy docházky, faktury vystavené žalobcem pro společnost GEMO OLOMOUC spol s r. o., výpovědi předvolaných svědků, nařízení vlády o minimální mzdě. Dle pomůcek proto správce daně provedl výpočet daňových povinností pro jednotlivé zaměstnance (v položkách stanovena hrubá mzda, základ daně, daň). Současně správce daně uvedl, že podle § 98 odst. 2 daňového řádu přihlédl ke zjištěným okolnostem, z nichž vyplývají výhody pro daňový subjekt tím, že doměřil pouze zaměstnance, u kterých má prokázané, že pro žalobce skutečně pracovali, ačkoliv se na chodu společnosti mohlo podílet více zaměstnanců.

50. S postupem při užití pomůcek správcem daně se žalovaný úplně zcela neztotožnil, dne 8. 1. 2019 uložil správci daně pod č. j. 443/19/5200-10421-707161, aby provedl přepočítání daně u všech zaměstnanců jednotným způsobem s využitím regionální statistiky o výši průměrných mezd v Praze u stavebních dělníků/zaměstnanců, jak ostatně namítá daňový subjekt v odvolání.
51. Městský soud uvedená zjištění shrnuje tak, že mezi žalobcem a orgány daňové správy v průběhu kontroly vyvstala sporná otázka o rozsahu skutečně odvedené práce a výše odměny za tuto práci. Žalobce původně k prokázání svého tvrzení předložil správci daně nezbytné podklady. Ty zahrnují dobu docházky za roky 2015 a 2016 evidovanou u jednotlivých zaměstnanců (vyplněnou ručně) a mzdové listy těchto zaměstnanců. Tyto podklady však správce daně věrohodně zpochybnil na základě relevantních argumentů, když poukázal na konkrétní rozpory ve výkazech odpracovaných hodin ve mzdových listech jednotlivých zaměstnanců, na sjednanou výši odměny a sjednaný rozsah práce. Bylo tedy na žalobci, aby následně (úměrně sjednaným smlouvám) prokázal, zda zaměstnanci odpracovali skutečně méně hodin. Žalobce oproti tomu předložil upravené výkazy docházky a mzdové listy - jednalo se o evidenci přítomnosti na pracovišti, ručně vyplněnou a přestože šlo o různé zaměstnance, písmo, kterým byla docházka vyplněna, se soudu jeví jako jednotné. Docházka navíc nebyla nijak opatřena např. podpisem zaměstnance, který by takto stvrdil správnost zde uvedených údajů.
52. Jestliže výchozí spornou skutečností bylo to, v jakém rozsahu zaměstnanci vlastně vykonali práci a neurčitost vyplacené mzdy, že žalobce byl vyzván k prokázání této skutečnosti a ten uvedeným způsobem zjevně přepracoval evidenci pracovní doby a mzdové listy, zde se městský soud ztotožnil se správcem daně, že takové podklady nepůsobily věrohodně. Správce daně pak celkově disponoval prvotními podklady o tom, že na jedné straně zaměstnanci odpracovali více hodin, než kolik činil sjednaný rozsah práce, na straně druhé mu byly předloženy přepracované podklady o evidenci docházky, jež však na první pohled nepůsobí věrohodně. Jelikož jsou přitom obě verze podkladů vzájemně v rozporu a nejsou způsobilé jednoznačně prokázat základní spornou otázku věci, tj. kolik hodin práce zaměstnanci ve skutečnosti odvedli a tomu odpovídající výši mzdy, podle názoru městského soudu žalobce tyto skutečnosti nijak věrohodně neprokázal. První podmínka pro použití pomůcek podle § 98 odst. 1 daňového řádu tak byla dle názoru městského soudu splněna.
53. Další otázkou je, zda uplatnění pomůcek vedlo ke zjištění daně dostatečně spolehlivě (srov. § 98 odst. 4 daňového řádu). Správce daně původně pomůckami stanovil rozsah odvedené práce podle předložených pracovních smluv zaměstnance a výši odměny poté přepočítal v návaznosti na sjednané (a žalobcem předložené) smlouvy zaměstnanců. Ani s jedním se žalovaný neztotožnil. V odvolacím řízení k výši odměny uložil správci daně použít průměrnou měsíční hodnotu práce stavebních dělníků v Praze v letech 2015 (17.595 Kč) a 2016 (19.585 Kč) dle Ministerstva práce a sociálních věcí. Odměnu pak na základě toho vypočítal u zaměstnanců v těch měsících, u nichž bylo nepochybné, že zaměstnanec u žalobce pracoval. U jiných osob, zjištěných dle faktur pro společnost GEMO OLOMOUC spol s r. o. použil hodinový výkaz práce a hodinovou sazbu práce rovněž dle statistik Ministerstva práce a sociálních věcí.

54. Již bylo konstatováno, že žalobce svým postupem, kdy předložil různá znění výše sjednané odměny a rozsahu vykonané práce, znevěrohodnotil, kolik měl ve skutečnosti zaměstnancům vyplatit za odvedenou závislou práci. Nebylo tedy s určitostí možné zjistit, jaká byla u těchto zaměstnanců hodnota práce. Ostatně žalobce v některých případech sám předložil smlouvy, v nichž byla sjednána při 40 hodinách týdně mzda alespoň přibližně odpovídající výši průměrné regionální odměny, která však byla později výrazně snížena. Městský soud je poté toho názoru, že v takové situaci nikoliv (žalobcem doložená) formálně sjednaná výše odměny, ale právě průměrná hodnota práce byla dostatečně spolehlivým i přiměřeným ukazatelem a východiskem pro stanovení daně.
55. Městský soud je proto názoru, že žalovaným použité pomůcky pro stanovení základu daně u jednotlivých zaměstnanců a dalších osob, jež žalobce za své zaměstnance dle svých tvrzení neevidoval, bylo odůvodněné, přiměřené a dostatečně spolehlivé. Podmínky § 98 daňového řádu byly tedy naplněny.
56. Žalobce dále namítl, že správní orgány *ex officio* nezohlednily základní slevu a jiné daňové výhody pro poplatníka.
57. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 10. 2010, č. j. 8 Afs 9/2010 – 99, vyložil, že je-li daň stanovena podle pomůcek, je třeba ji stanovit dostatečně spolehlivě a s přihlédnutím k základním zásadám daňového řízení a okolnostem, z nichž plynou výhody pro daňový subjekt. Správce daně je povinen uvést, k jakým výhodám přihlédl, a naopak i to, které tvrzené výhody nevzal v potaz. Obecným konstatováním, že nebyly shledány žádné výhody, správce daně této své povinnosti nedostojí. V jiném rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 5 Afs 129/2006-142, poté Nejvyšší správní soud shrnul, že k „výhodám dle § 46 odst. 3 zák. o správě daní a poplatků je správce daně povinen přiblížit tam, kde nějaké výhody zjištěny byly, a to buď na základě samotného tvrzení daňového subjektu, nebo jestliže vyplývaly v rámci daňové kontroly. Není povinností správce daně vyhledávat okolnosti, které by byly uznatelnou výhodou, je však nutné, aby byla ze správního spisu seznatelná správní úvaha o tom, zda správce daně mohl podle povahy výsledků daňového řízení u konkrétní daně nějaké výhody zohlednit, či nikoliv.“ V témže rozsudku Nejvyšší správní soud vyložil, že „za výhody, k nimž je povinen správce daně přihlídnout, a to i ex offio, lze považovat především takové skutečnosti, které vyplývají ze zákona, resp. takové položky, na jejichž uplatnění má poplatník právní nárok (např. odčitatelné položky, slevy na dani).“
58. Podle § 35ba odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů v rozhodném znění „Poplatníkům uvedeným v § 2 se daň vypočtená podle § 16, případně snížená podle § 35, 35a nebo § 35b za zdaňovací období snižuje o a) základní slevu ve výši 24 840 Kč na poplatníka.“ Další slevy poplatníka vyplývají z ustanovení § 35ba odst. 1 písm. b) a násl. zákona o daních z příjmů, z ustanovení § 35c zákona o daních z příjmů vyplývají další daňové zvýhodnění poplatníka daně z příjmů fyzických osob (typicky sleva na vyživované dítě dle odst. 1 cit. ustanovení).
59. Podle § 38k odst. 1 zákona o daních z příjmů v rozhodném znění platí, že „poplatník je povinen prokázat plátcům daně skutečnosti rozhodné pro poskytnutí měsíční slevy na dani podle § 35ba a měsíčního daňového zvýhodnění při výpočtu záloh nejpozději do konce kalendářního měsíce, v němž tyto okolnosti nastaly. K předloženým dokladům přiblížně plátce daně počínaje kalendářním měsícem následujícím po měsíci, v němž budou tyto skutečnosti plátcům daně prokázány, nejdříve však počínaje kalendářním měsícem, na jehož počátku byly skutečnosti rozhodné pro uznání slevy na dani podle § 35ba nebo na daňové zvýhodnění splněny, podepíše-li poplatník současně prohlášení podle odstavce 4 anebo tyto skutečnosti v již podepsaném prohlášení současně uvede. Při nástupu do zaměstnání je lhůta dodržena, prokáže-li poplatník tyto skutečnosti do 30 dnů ode dne nástupu do zaměstnání.“
60. Podle § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů v rozhodném znění platí, že „plátce daně srazí zálohu podle § 38b odst. 4 a přiblížně k měsíční slevě na dani podle § 35ba a k měsíčnímu daňovému zvýhodnění, podepíše-li poplatník do 30 dnů po vstupu do zaměstnání a každoročně nejpozději do 15. února na příslušné zdaňovací období prohlášení o tom,

a) jaké skutečnosti jsou u něho dány pro přiznání slevy na dani podle § 35ba, popř. kdy a jak se změnily,

b) že současně za stejné zdaňovací období ani za stejný kalendářní měsíc zdaňovacího období neuplatňuje nárok na slevu na dani podle § 35ba u jiného plátce daně a že současně na stejné období kalendářního roku nepodepsal u jiného plátce prohlášení k dani,

c) jaký je počet dětí vyživovaných v rámci jeho společně hospodařící domácnosti a dále

1. jaké skutečnosti jsou u něho dány pro přiznání daňového zvýhodnění na vyživované dítě,

2. zda uplatňuje daňové zvýhodnění na toto dítě ve výši náležející podle § 35c odst. 1 na jedno dítě nebo ve výši náležející na druhé dítě nebo na třetí a každé další vyživované dítě,

3. zda v rámci téže společně hospodařící domácnosti uplatňuje daňové zvýhodnění na vyživované děti i jiná osoba,

4. kdy a jak se případně změnily rozhodné skutečnosti pro přiznání daňového zvýhodnění a

5. jedná-li se o zletilé studující dítě, že nepobírá invalidní důchod pro invaliditu třetího stupně,

d) že současně za stejné zdaňovací období ani za stejný kalendářní měsíc zdaňovacího období neuplatňuje daňové zvýhodnění na vyživované dítě u jiného plátce daně a že daňové zvýhodnění na to samé vyživované dítě za stejné zdaňovací období ani za stejný kalendářní měsíc zdaňovacího období neuplatňuje jiná osoba.“

61. Uvedené náleží mezi standardní a základní daňové výhody zaměstnance (poplatníka) a recipročně tomu je s touto skutečností seznámen i zaměstnavatel jako plátce daně. Ostatně právě dle § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů je to právě plátce daně, kdo k měsíční částce slevy a daňového zvýhodnění „přihlédne“, konkrétně tak, že v případě vypočtené a sražené zálohy ze mzdy tuto slevu a daňové zvýhodnění odečte od zálohy (srov. ustanovení § 38h odst. 4 zákona o daních z příjmů), tj. vyplatí o tuto výši zvýšenou čistou mzdu zaměstnanci.
62. Městský soud poukazuje na to, že ze správního spisu zjistil, že žalobcem předložená prohlášení 18 zaměstnanců k dani prokazují, že až na výjimky (zaměstnanec Y. K. v roce 2015 a 2016, zaměstnanec V. O. v roce 2015 a M. T. v roce 2015 a 2016 uplatnili zvýhodnění na vyživované děti) zaměstnanci ani v jednom období neuplatnili základní slevu na poplatníka či jiné daňové zvýhodnění. Projev vůle zaměstnanců neuplatnit tyto slevy či zvýhodnění na dani je z prohlášení na první pohled zřejmý a zjevný. Nelze také přehlédnout, že základní slevu neuplatnil opravdu žádný ze zaměstnanců, přičemž všechna prohlášení byla vyplněna (až na podpis poplatníka) strojově, tj. žádný z těchto zaměstnanců nebyl nucen celý formulář aktivně vyplňovat sám, aby tak některou z kolonek snad přehlédl nebo jí neporozuměl. Právě ve srovnání s tím, že formuláře nebyly v těchto částech vyplněny systematicky u všech zaměstnanců, neobstojí tedy argument, že se jednalo o pouhé formální pochybení jednotlivce dané neznalostí formuláře. Taková obhajoba by byla na místě, pokud by se jednalo o ojedinělý nedostatek některých prohlášení, ne však u všech současně. Opravení tohoto projevu v roce daňové kontroly (2017) či později by bylo současně již nepřekročitelné, neboť takové prohlášení lze dle citovaných ustanovení zákona o daních z příjmů podepsat nejpozději do 15. února zdaňovacího období nebo do 30 dnů ode dne nástupu do zaměstnání. Výslech těchto zaměstnanců, z něhož by snad mohla vyplynout opačná vůle těchto zaměstnanců zpětně k rokům 2015 a 2016, by ze stejného důvodu k napravení těchto nedostatků prohlášení již nevedl. Nevěrohodné a přepracované mzdové listy

poté nemohly již dostatečně prokázat, že žalobce základní slevu na dani svým zaměstnancům přes nevyplněnou žádost stejně fakticky vyplácel.

63. Městský soud shrnuje, že správce daně i žalovaný si byli vědomi především toho, že zaměstnanci v prohlášení v patřičných lhůtách základní slevu na poplatníka (a až na uvedené 3 výjimky týkající se zvýhodnění na vyživované děti) a ani jinou slevu či daňové zvýhodnění neuplatnili (někteří dokonce nepodepsali ani prohlášení jako celek a v případě osob evidovaných na fakturách vůči společnosti GEMO žalobce ani prohlášení poplatníka nepředložil). Uvedené 3 výjimky naopak orgány finanční správy v napadeném rozhodnutí 1 a 2 zohlednili. Vzhledem k tomu, že je uplatnění slev a daňových výhod je právem zaměstnance a bylo po lhůtách, v nichž bylo možno uvedená prohlášení učinit, neměl důvod správce daně či žalovaný se domnívat, že by skutečná vůle zaměstnanců žalobce byla opačná. Tím spíše neměl správce daně ani žalovaný důvod se domnívat, že by žalobce (v prohlášení neidentifikované) slevy či daňová zvýhodnění alespoň fakticky zohlednil při výpočtu záloh a výplatě „čisté“ mzdy zaměstnancům.
64. Za situace, kdy nic jiného z prohlášení nevyplývalo, ani správce daně neměl v případě výpočtu srážek záloh ze mzdy důvod *ex officio* zohledňovat do úvahy přicházející zákonné slevy a daňová zvýhodnění. V návaznosti na to proto vhodně stanovil výši srážek daně, kterou byl žalobce povinen z vyplacené odměny (mzdy) odvést tak, jako by tyto slevy a daňová zvýhodnění skutečně zaměstnanci neuplatnili (srov. ustanovení § 38h odst. 5 zákona o daních z příjmů). Žalovaný tento postup v odvolacím řízení správně aproboval, byť vycházel (z již vyložených důvodů, tj. na základě jiných pomůcek) z jiných částek odměny za vykonanou práci.
65. Městský soud se proto neztotožnil se žalobcem v tom, že by v této situaci byly orgány finanční správy povinny *ex officio* přihlídnout k zákonným daňovým slevám či ke zvýhodnění. Tato námitka není důvodná.
66. Žalobce dále namítl, že svědecká výpověď 2 zaměstnanců žalobce (Y. K. a V. P.) byla závažnou procesní vadou. Podle ustanovení § 96 odst. 5 daňového řádu platí, že „*daňový subjekt má právo být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky v rámci dokazování svých práv a povinností. O provádění svědecké výpovědi správce daně daňový subjekt včas vyrozumí, nebroží-li nebezpečí z prodlení*“. Současně také platí, že má – li daňový subjekt zástupce, doručuje se pouze jemu (srov. § 41 daňového řádu).
67. Mezi stranami není sporu o tom, že žalobce byl vyrozuměn o výsledku obou svědků přímo a nikoliv prostřednictvím zástupce Mgr. Pavola Kehla. Správce daně proto při výsledku svědků postupoval procesně vadně v rozporu s výše uvedenými ustanoveními. Podle městského soudu by se nejednalo o zásadní vadu mající vliv na zákonnost platebních výměrů a napadených rozhodnutí, pokud by se žalobce výsledku svědků nakonec účastnil. V této věci tomu tak však nebylo, neboť výsledků svědků se žalobce ani jeho zástupce neúčastnili. Druhá věc je však to, že uvedené výsledky 2 svědků jako důkaz právě žalovaný na základě těchto procesních vad odmítl. Rozhodná skutková zjištění o tom, jaké byly výdělků zaměstnanců žalobce, o odpracované době, o celkové výši výdělku a tomu odpovídajícímu výpočtu sražených záloh, nicméně správce daně dovodil z pomůcek. Jednalo se tedy o skutečnosti zjištěné bez ohledu na to, zda a v jaké formě byly provedeny svědecké výsledky. Právě proto tento nezákonně získaný a provedený důkaz nemá žádný faktický důkazní přínos pro věc a tím ani na zákonnost napadených rozhodnutí. Úvaha žalovaná je tedy správná a městský soud se s tímto názorem zcela ztotožnil.
68. Žalobce je taktéž toho názoru, že výzva správce daně vůči společnosti GEMO OLOMOUC spol s r. o. (později GEMO a.s.) podle § 57 daňového řádu byla zastřeným výsledkem svědka.
69. Správní spis obsahuje podklady od společnosti GEMO OLOMOUC spol s r. o. – řadu faktur mezi žalobcem a touto společností (dodáno správci daně dne 20. 11. 2017) a výzvu správce daně ze dne 23. 1. 2019, č. j. 383857/19/2005-61562-108253, kterou správce daně v rámci doplnění spisového materiálu v odvolacím řízení vyzval společnost GEMO OLOMOUC spol s r. o. podle

§ 57 odst. 1 písm. b)¹ a § 58 daňového řádu k poskytnutí informací, jakým způsobem probíhala evidence pracovní doby a zda osoby uvedené ve fakturách č. 150100009, 150100047, 160100004 byly jejími zaměstnanci. Výstupem této výzvy bylo krátké sdělení společnosti ze dne 30. 1. 2019, v němž společnost sdělila, že pracovníci nebyli jejími zaměstnanci, že evidence pracovní doby byla předána společnosti od subdodavatele, a že společnost předpokládá, že šlo o zaměstnance subdodavatele.

70. Městský soud předesílá, že žalobcem citované závěry rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 5. 2018, č. j. 22 Af 63/2016 – 48, nejsou na věc přiléhavé už jen z toho důvodu, že správce daně vůči tamním smluvním dodavatelům (podnikatelským subjektům) učinil vadnou výzvu podle § 57 odst. 1 písm. a) daňového řádu, které se však týká postupu vůči orgánům veřejné moci a osobám, které vedou evidenci osob nebo věcí. Krajský soud poté byl toho názoru, že pokud na osoby ustanovení § 57 – 58 daňového řádu vůbec nedopadá, je třeba na jejich výsledné sdělení nahlížet jako na výslech svědků bez účasti daňového subjektu (srov. odst. 26 rozsudku).
71. Judikatura správních soudů naopak opakovaně vyložila, že výzva k poskytnutí informací podle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu, směřuje na podnikatelské subjekty, které vykonávají plnění, jež je předmětem daně (srov. odst. 17 rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 5. 2019, č. j. 31 Af 49/2017 – 37, odst. 37 a 38 rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 4. 2020, č. j. 8 Af 38/2016 – 55) a na tomto přístupu se shoduje i komentářová literatura². Mezi osoby, jež lze vyzvat podle ustanovení § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu k poskytnutí informací, tak nepochybně patří i společnost GEMO OLOMOUC spol s r. o., která byla navíc zjevně v obchodním vztahu k žalobci.
72. Městský soud neshledal, že by v uvedeném postupu mělo fakticky jít o svědecký výslech této společnosti. Společnost GEMO OLOMOUC spol s r. o. především poskytla vyjádření k podkladům – fakturám – které bez bližšího vyjádření správci daně poskytla již 20. 11. 2017. Výchozí skutkové okolnosti z těchto faktur správce daně i žalovaný zjistili sami. Takto zjistili, že je zde uveden seznam pracovníků na dané stavbě (resp. „akci“), a že jde o přílohu faktury za odvedené dílo (práci), kterou vystavil žalobce společnosti GEMO OLOMOUC spol s r. o. Společnost k již uvedenému na základě výzvy již jen toliko sdělila, že se nejedná o její zaměstnance.
73. Uvedené sdělení je ve smyslu § 93 daňového řádu listinným důkazem. Jak tuto listinu orgány daňové správy hodnotily, věděl žalobce ze seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 8. 4. 2019, č. j. 14861/19/5200-10421-707161. Žalobce měl možnost se mj. k těmto důkazům vyjádřit, učinil tak ve dnech 23. 4. a 8. 7. 2019. Žalobce však k uvedenému zjištění neuvedl nic konkrétního, nerozporoval tvrzení společnosti a pouze setrval na svém původním tvrzení, že se nejednalo o jeho zaměstnance. Žalobce tak proti podkladům získaným od společnosti GEMO OLOMOUC spol s r. o. měl všechny námitky zachovány, dosavadní zjištění nicméně nijak konkrétně nepopřel a tím spíše je věrohodně nepochybnil.
74. Městský soud je tedy toho názoru, že výzvy dle § 57 odst. 1 písm. b) daňového řádu i následné sdělení společnosti GEMO OLOMOUC spol s r. o. nebyly zastřeným výsledkem svědka,

¹ dle citovaného ustanovení platí, že „povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně mají orgány veřejné moci a osoby, které poskytují plnění, které je předmětem daně“

² „Osobami (ať již fyzickými, nebo právnickými), poskytujícími plnění, které je předmětem daně, jsou de facto všechny daňové subjekty, neboť již tím, že realizují svoji podnikatelskou činnost, nakupují a prodávají zboží, služby či jiná plnění, poskytují vždy plnění (není-li jeho předmět osvobozen od daně), které je předmětem daně. Budou tedy povinnými osobami k poskytnutí relevantních údajů.“ [KANIOVÁ, Lenka. § 57 (Subjekty poskytující informace správci daně). In: BAXA, Josef, Ondřej DRÁB, Lenka KANIOVÁ, Petr LAVICKÝ, Alena SCHILLEROVÁ, Karel ŠIMEK a Marie ŽÍŠKOVÁ. Daňový řád: Komentář [Systém ASPI]. Wolters Kluwer [cit. 2020-4-2]. ASPI_ID KO280_2009CZ. Dostupné v Systému ASPI. ISSN: 2336-517X.]

a jelikož žalobce proti tomuto důkazu měl k dispozici procesní obranu, nebyla tímto vyžádáním nijak zkrácena jeho procesní práva.

75. Pokud jde o skutečnosti, které byly zjištěny na základě podkladů a sdělení od společnosti GEMO OLOMOUC spol s r. o., jedná se o fakturu žalobce č. 150100009 (obsahuje v příloze evidenci docházky 6 osob, bez razítka a podpisu žalobce, na faktuře uvedeno „*fakturuje Vám provedenou práci na akci Chodov dle soupisu*“, logo a označení společnosti GEMO), fakturu č. 150100047 (obsahuje v příloze evidenci docházky 9 osob, akce Fashion Arena, faktura obsahuje text „*fakturuje Vám provedenou práci na akci Fashion Arena dle soupisu*“, razítko a podpis žalobce, logo a označení společnosti GEMO), fakturu č. 160100004 (obsahuje v příloze evidenci docházky 2 osob, akce Delta, faktura obsahuje text „*fakturuje Vám za provedené práce – bourání betonu, na akci – DELTA Praha*“, text „*souhlasí 500h*“ a neidentifikovatelný podpis).
76. Evidence docházky, která je přílohou uvedených faktur, shodně obsahuje označení vykonané práce (uvedením, o kterou „akci“ šlo) a rozsah přítomnosti osoby na této akci (označením dne a rozsahem hodin). Z obsahu této docházky a faktury se tak logicky podává, že má jít o výkaz práce uvedených osob účtovaný objednavatelské společnosti. Tím je rovněž podle názoru městského soudu věrohodně prokázáno, že šlo o systematickou práci a osoba, která tuto docházku evidovala, měla uvedené osoby znát. Seznam subdodavatelských faktur, které žalobce správci daně rovněž předložil, přitom nevypovídají nic o tom, že by tyto osoby byly subdodavatelem žalobce. Navíc žalobce fakturoval odvedenou práci vůči společnosti GEMO OLOMOUC spol s r. o., ta však uvedené zaměstnance neznala a neevidovala. Tvrzení společnosti je podle názoru městského soudu věrohodné, neboť není především logické, proč by jinak žalobce fakturoval svou práci právě společnosti, pokud by tuto práci za žalobce odvedli zaměstnanci jiného subjektu nebo dokonce společnosti GEMO.
77. Na žalobci poté nebylo ze strany správce daně či žalovaného vyžadováno, aby prokazoval, že uvedené osoby nejsou jeho zaměstnanci. Žalobce byl z jejich strany naopak konfrontován s konkrétními a logickými skutkovými zjištěními, podle nichž tyto osoby pro žalobce pracovaly, z toho důvodu, že právě on tuto práci vykázal jako svou vůči společnosti GEMO a společnost přitom tyto zaměstnance neznala. K vyvrácení těchto skutkových zjištění by bylo logické, aby žalobce uvedl, jaká byla povaha a průběh práce na uvedených projektech a rozporoval a konfrontoval uvedené tvrzení společnosti GEMO OLOMOUC spol s r. o. Nic takového však žalobce neučinil. Pokud žalobce jen setrvale popíral, že osoby jeho zaměstnanci nebyly, neunesl tím důkazní břemeno ke svým tvrzením a tím spíše nevyvrátil zjištění správce daně. V takové situaci byla pak logická úvaha orgánů finanční správy, že ve skutečnosti šlo o pracovníky, kteří pro žalobce v uvedeném rozsahu vykonávali závislou práci a to bez formálně sjednaného zaměstnaneckého poměru (a nejednalo se ani o osoby samostatně výdělečně činné). Následně se jako logický jeví závěr, že žalobce takto obcházel zákonná ustanovení pracovního a daňového práva, jinak by byl i k těmto osobám povinen ke stejným mzdovým a daňovým povinnostem jako u ostatních zaměstnanců v pracovním poměru.
78. Pokud žalobce ve vyjádření i v odvolání namítl, že měly být provedeny výsledky těchto osob, jedná se především o účelovou námitku. Žalobce pracovníky sám neidentifikoval, k jejich zaměstnávání se nepřihlásil. V tomto ohledu byla důkazní pozice orgánů daňové správy ztížená a omezená. Podle názoru městského soudu však stačilo, že ucelenou a nanejvýše logickou úvahu finančních orgánů, že se jednalo o jeho pracovníky, žalobce věrohodně nevyvrátil. Věrohodnost této konstrukci poté dodává právě to, že těmito podklady žalobce vůči společnosti GEMO prokazoval svou odvedenou práci. Pokud k tomu z uvedených docházkových listů vyplynulo, kolik osob bylo takto zaměstnáno a ve kterých měsících, stačilo to k identifikaci jak pracovníků žalobce, tak i k rozsahu jejich práce. Městský soud podotýká, že posláním správce daně i žalovaného nebylo chránit nároky uvedených osob z hlediska pracovněprávního vztahu či nároků ze sociálního zabezpečení. Orgány finanční správy jsou

povinný správně zjistit a stanovit daň (srov. § 1 odst. 2 a 3 daňového řádu) a pro tyto účely byla rozhodná skutková zjištění podle názoru městského soudu dostatečná.

79. Městský soud proto uzavírá, že správce daně i žalovaný správně mezi osoby, u nichž již výše hodnoceným postupem stanovily uvedenými pomůckami daň z příjmů fyzické osoby ze závislé činnosti, zařadily i tyto osoby, identifikované ve zmíněných třech fakturách. Pro úplnost městský soud konstatuje, že co se týče postupu při stanovení daně pomůckami a nezohlednění slev poplatníka a daňových zvýhodnění u těchto osob, analogicky pro větší stručnost odkazuje na předchozí částí rozsudku, v nichž postup orgánů finanční orgány aproboval u doložených zaměstnanců žalobce.

VI. Závěr a náklady řízení

80. Městský soud se z výše uvedených důvodů neztotožnil se žádnou žalobní námitkou, žaloba je tedy nedůvodná a městský soud proto žalobu proti všem třem napadeným rozhodnutím zamítl podle § 78 odst. 7 s. ř. s.
81. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 nejblíže 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.

V Praze dne 22. února 2021

JUDr. Ing. Viera Horčicová v. r.
předsedkyně senátu