



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Hany Veberové a soudců JUDr. Jana Ryby a JUDr. Jitky Hroudové ve věci

žalobce: **MB-WORK s.r.o.**, IČO 28375157
sídlem Krakovská 1307/22, Praha 1
zastoupen TAL Consulting, s.r.o., IČO 07351887
sídlem Purkyňova 1020/27, Plzeň

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2018 č.j. 44074/18/5300-22441-708656

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Žaloba

1. Žalobce se žalobou, podanou u Městského soudu v Praze, domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 10. 2018, č.j. 44074/18/5300-22441-708656 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým zamítl odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správní orgán I.stupně, správce daně“) - dodatečný platební výměr č. j. 5369601/17/2001-52525-105044 ze dne 23.06.2017, dodatečný platební výměr č. j. 5369679/17/2001-52525-105044 ze dne 23.06.2017, dodatečný platební výměr č. j. 5369714/17/2001-52525-105044 ze dne 23.06.2017, dodatečný platební výměr č. j. 5369737/17/2001-52525-105044 ze dne 23.06.2017, dodatečný platební výměr č. j. 5369757/17/2001-52525-105044 ze dne 23.06.2017, dodatečný platební výměr č. j. 5369804/17/2001-52525-105044 ze dne 23.06.2017 (dále jen „dodatečné platební výměry“) o dodatečném doměření daně z přidané hodnoty a předepsání penále.
2. Žalobce v žalobě namítl, že napadené rozhodnutí trpí tak podstatnými vadami, které jej činí nepřezkoumatelným, když nepřezkoumatelnost spočívá v nesrozumitelnosti rozhodnutí. Skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, vyžaduje rozsáhlé nebo zásadní doplnění a došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Když nebyl skutkový stav dostatečně spolehlivě a komplexně zjištěn, nemohla být dodržena ani zásada volného hodnocení důkazů, tak jak to požaduje ustanovení § 8 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění účinném do 31. 3. 2019 (dále jen „daňový řád“). Porušením těchto zásad a pravidel je porušena také základní zásada daňového řízení, a to zásada zákonnosti zakotvená v ustanovení § 5 daňového řádu.
3. Dle žalobce žalovaný pochybil při posuzování rozložení důkazního břemene. V důsledku jeho pochybení pak došel k nesprávnému závěru o neunesení důkazního břemene žalobcem. S ohledem na to, že finanční úřad neunesl důkazní břemeno stran prokázání, že žalobce nebyl v dobré víře, bylo jeho povinností uznat nárok žalobce na odpočet daně. Z uvedených důvodů je tak rozhodnutí nezákonné a nesprávné a ve svém důsledku zkrátilo žalobce na jeho právech.
4. Dne 27. 12. 2018 žalobce doplnil svou žalobu. K námitce nesrozumitelnosti a nezákonnosti uvádí, že žalovaný v napadeném rozhodnutí předkládá informace, které jsou ve vzájemném vnitřním rozporu a/nebo nemají oporu ve spisovém materiálu, podává informace neúplné, předjímá skutečnosti a uměle staví žalobce do negativního světla. Žalobce namítá, že není seznatelná správní úvaha finančního úřadu ani žalovaného, jak hodnotili předložené důkazy, proč se některými významnými důkazy nezabývali. Správní úvahu nahrazuje pouze formální hodnocení případu, což zakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
5. Žalovaný v shrnutí skutkového stavu napadeného rozhodnutí uvádí pouze ty body daňového řízení, které jsou v neprospěch žalobce. Žalovaný zmiňuje, že žalobce nereagoval na výzvu k prokázání skutečností, nicméně opomíjí, že se jednalo v pořadí až o druhou výzvu k prokázání skutečností. Na první výzvu žalobce reagoval a předložil řadu důkazních prostředků. Přestože se k nim žalovaný dále vyjadřuje, a právě na jejich základě vydal druhou výzvu k prokázání skutečností, nezahrnul je do popisu skutkového stavu napadeného rozhodnutí. Tyto důkazní prostředky dokonce ani nebyly součástí postupovaného spisu finančním úřadem žalovanému. Až po žádosti žalovaného byly tyto finančním úřadem zaslány jako doplnění spisového materiálu. Ani po doplnění však není spisový materiál kompletní, když sice jsou založené samotné důkazní prostředky, není však zřejmé, jakým způsobem byly dané důkazní prostředky finančnímu úřadu doručeny.

To vede k pochybnostem, zda jsou důkazní prostředky kompletní. Celý spisový materiál trpí celou řadou zásadních pochybení, která nebyla napravena, a jako takový nemůže být spisový materiál použit jako podklad pro přezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného.

6. Žalovaný zcela opomíjí skutečnost, že žalobce poskytl prvoinstančnímu správci daně informace a dokumenty již před samotným zahájením daňové kontroly, a to na základě výzvy prvoinstančního správce daně č.j. 1636600/15/2312-00562-402091 ze dne 07.10.2015. Jedná se o vyjádření žalobce ze dne 20.10.2015. Tyto informace a dokumenty následně posloužily nejen v daňovém řízení týkajícího se jiného daňového subjektu, ale též v rámci samotné daňové kontroly u žalobce. Žalovaný sice hodnotí Rámcovou smlouvu o dílo ze dne 26.04.2010 uzavřenou s dodavatelem J. P., nicméně zcela záměrně vynechává z hodnocení důkazních prostředků další informace podané žalobcem. Žalobce ve vyjádření ze dne 20.10.2015 mimo jiné uvádí, že „Výpisy z elektronického systému není možné doložit, jelikož se jednalo o smlouvu o dílo a docházkový systém tedy nebylo třeba vést. To se týkalo i přesné specifikace osob, které práce vykonávaly.” Žalobce od počátku tvrdil, že s dodavatelem J. P. byla uzavřena smlouva o dílo a jejím předmětem nebylo dodání pracovníků. Finanční úřad, tak i žalovaný pro podporu závěrečné argumentace vybírá pouze střípky zapadající do jeho obrazu, aniž by reflektoval základní zásady uložené při správě daní týkající se hodnocení důkazních prostředků. I v tomto jednání spatřuje žalobce nezákonnost.
7. Žalovaný předjímá skutečnosti, když pracuje s tezí, že předmětem plnění mezi žalobcem a dodavatelem J. P. bylo dodání pracovníků. K tomuto však není ve spise žádná opora, jednalo se o plnění na základě smlouvy o dílo. Tato skutečnost byla žalobcem opakovaně tvrzena, přičemž žalovaný se dostatečně nevypořádal s hodnocením všech důkazních prostředků. Pokud zde byl čistě formální rozpor mezi poskytnutými informacemi a údaji na daňových dokladech, byl tento beze zbytku vysvětlen žalobcem a podložen dalšími důkazními prostředky (objednávky, seznamy vyrobených dílů, kusovníků apod.).
8. Žalovaný konstatuje, že u dodavatele bylo zjištěno, že neměl v kontrolovaných zdaňovacích obdobích k dispozici zaměstnance nebo dočasné pracovníky. Tyto skutečnosti však z žádné části spisového materiálu nevyplývá a není uveden ani jeden odkaz na konkrétní důkazní prostředek, který by něco takového potvrzoval. Jedná se o pouhé konstatování, navíc silně zavádějící, bez jakékoliv opory v důkazním materiálu. Na základě tohoto mělo být důkazní břemeno opět přeneseno na žalobce, ale není možné přenést důkazní břemeno na žalobce, když ve spise není ani jeden důkazní prostředek, který tvrzení žalobce rozporuje. Opakovaně je nutné poukázat též na skutečnost, že žalovaný argumentuje tím, že měly být dodavatelem J. P. dodávány pracovníci, přestože tuto skutečnost žalobce nikdy netvrdil a žalovaný nikdy žádným důkazním prostředkem neprokázal.
9. Žalovaný uvádí, že dodavatel (J. P.) byl v době provádění daňové kontroly u dodavatele (žalobce) nekontaktní, a s prvostupňovým správcem daně nespolupracoval. Tato skutečnost z žádné části spisového materiálu nevyplývá. Žalovaný naopak nechal do spisového materiálu založit protokol o místním šetření u společnosti HUTCHINSON s.r.o. č.j. 1640462/15/2312-00562-402091 ze dne 16.10.2015, který se však týkal daňového subjektu J. P. Společně s výzvou k poskytnutí informací č.j. 1636600/15/2312-00562-402091 ze dne 07.10.2015 je tedy zřejmé, že u daňového subjektu J. P. probíhá daňové řízení. Žalobce se domnívá, že daňový subjekt J. P. není pro finanční úřad ani žalovaného nekontaktní, v rámci svých daňových řízení poskytuje potřebnou součinnost. Pokud tedy

finanční úřad zařadil do spisového materiálu důkazní prostředek, získaný v rámci daňového řízení, které se žalobcem nesouvisí, musí zahrnout do spisového materiálu i další důkazní prostředky, které při správě daní vyšly najevo a které jsou ve prospěch žalobce. Není možné pouze selektivně vybrat jednu písemnost. Pokud u daňového subjektu J. P. probíhá jakékoliv daňové řízení, v rámci kterého byly správcem daně získány důkazní prostředky, které svědčí ve prospěch žalobce v dané věci, je žalovaný, resp. finanční úřad povinen k nim přihlídnout, zahrnout je do spisového materiálu jako důkazní prostředky a provést u nich jejich hodnocení.

10. K námitce nesprávného zjištění skutkového stavu žalobce tvrdí, že žalovaný nezhodnotil všechny důkazní prostředky. Zvláště se nevypořádal s hodnocením předložených objednávek, seznamů vyrobených dílů a kusovníků. Tyto byly předloženy a společně s Rámcovou smlouvou o dílo ze dne 26.04.2010 a daňových dokladů tvoří ucelenou řadu důkazních prostředků, které prokazují uskutečnění daných plnění. Žalovaný žádným způsobem nezpochybnil uskutečnění tvrzených zdanitelných plnění na výstupu, tj. pro odběratele HUTCHINSON s.r.o., není tedy mezi stranami sporu o to, že žalobce plnění uskutečnil. Pokud tomu tak bylo, je zřejmé, že pro zajištění těchto plnění byly využity i vstupy. Žalovaný nezpochybňuje ani to, že přijatá zdanitelná plnění byla skutečně přijata. Je s podivem, že žalovaný nevyvinul větší snahu o potvrzení skutečného stavu od odběratele J. P., přestože k tomu je celá řada nástrojů (např. výzva k poskytnutí informací, kterou ostatně správce daně využil i před samotným zahájením daňové kontroly u žalobce až po výslech svědka).
11. Žalobce splnil všechny zákonné požadavky na přiznání nároku na odpočet DPH. Pochybnosti žalované jsou vágní, neurčité, nedostatečně zjištěné a nepodložené. Žalovaný jednal v rozporu s ust. 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, neboť neprokázal a neuvedl skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných žalobcem. Žalovaný na řadě míst zdůrazňuje, že má pochybnosti, nikoli, že skutkový stav je zcela zřejmý a není možné o něm pochybovat.

Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný nesouhlasí s názorem žalobce, že byla prokázána dodávka montážních, komplementačních a pomocných prací žalobci deklarovaným dodavatelem J. P. Žalobce v daňovém řízení neprokázal, kdo deklarovaná plnění provedl, ani jakým způsobem mělo přijaté zdanitelné plnění pro žalobce proběhnout. Žalobce sice doložil správci daně formálně správné daňové doklady, avšak nevyvrátil pochyby správce daně, kým byly práce provedeny. Nebylo totiž prokázáno, že předmětné práce byly provedeny právě deklarovaným dodavatelem – J. P.
13. Ve vztahu k námitkám týkajícím se spisového materiálu žalovaný zdůraznil, že spisový materiál byl úplný, doplnění spisového materiálu v průběhu odvolacího řízení nemělo na vydání napadeného rozhodnutí žádný vliv, neboť napadené rozhodnutí bylo vydáno žalovaným dne 08.10.2018, přičemž doplnění spisového materiálu úředním záznamem proběhlo již dne 03.10.2018.
14. Předmět plnění mezi žalobcem a J. P. vychází přímo z přijatých daňových dokladů od dodavatele, J. P., na základě kterých žalobce uplatnil nárok na daňový odpočet. Předmětné

faktury byly dodavatelem J. P. vystavovány za dodání pracovníků. Žalovaný setrvává na svých závěrech z napadeného rozhodnutí, že žalobce svá tvrzení ohledně předmětu plnění od dodavatele J. P. zásadní způsobem změnil. Zásadní změna tvrzení žalobce spočívá v tom, že ve vyjádření ze dne 20.10.2015, stejně jako v následných podáních, se žalobce nově a v rozporu s daňovými doklady vyjádřil, že na základě Rámcové smlouvy o dílo, měl dodavatel, J.P., poskytnout pro žalobce montážní a kompletační služby. Dle těchto pozdějších tvrzení neplatil žalobce dodavateli za dodané pracovníky, ale za provedené služby, a to nikoliv na základě Smlouvy o spolupráci ze dne 26.04.2010, ale na základě Rámcové smlouvy o dílo ze dne 26.04.2010. Žalobce však nepředložil k prokázání svého nového tvrzení takové důkazní prostředky, které by prokázaly, že by došlo ke změně předmětu fakturace, ani že poskytnuté dílo bylo provedeno deklarovaným dodavatelem. Předložené důkazní prostředky neozřejmily fakta o konkrétních provedených pracích, o místě provedení, o pracovnících, kteří práce provedli, o osobě, která předmět plnění přebírala ani o výpočtu fakturované částky za toto provedené dílo.

15. Ohledně důkazu nekontaktnosti dodavatele J. P. žalovaný připouští, že správce daně J. P. v daňovém řízení týkajícím se žalobce přímo nekontaktoval. Úsudek správce daně vychází ze skutečnosti, že žalobce ve vyjádření k probíhající daňové kontrole č. j. 427186/16 ze dne 15.03.2016 (položka spisu č. 21) uvedl: „...požádal jsem pana J. P. o zaslání a doložení jmenného seznamu pracovníků s jejich přesnou identifikací. Tyto doklady pan P. slíbil dodat co nejdříve.“ Závěr o nekontaktnosti J. P. tak správce daně učinil na základě skutečnosti, že požadované jmenné seznamy nebyly J. P. žalobci ani správci daně nikdy poskytnuty.
16. Žalobce v průběhu daňového řízení uvedl, že jeho podnikatelskou činností byla v kontrolovaném zdaňovacím období činnost agentury práce a pojišťovací služby. V průběhu daňové kontroly žalobce sdělil, že přijaté služby deklarované na vystavených daňových dokladech dodavatelem, J. P., byly dále fakturovány odběrateli, HUTCHINSON, na základě smlouvy o dílo. Dle vyjádření personálního ředitele odběratele, HUTCHINSON, P. se však smlouvy o dílo č. 1 a č. 2 vztahují jen k hodinové sazbě práce dle Rámcové dohody o dočasném přidělení zaměstnanců sepsané dne 01.09.2008. Na základě citované smlouvy se tedy žalobce zavázal poskytnout odběrateli, HUTCHINSON, své vlastní, dočasně přidělené zaměstnance v rozsahu dle podmínek a požadavků odběratele HUTCHINSON. Žalovaný proto uzavírá, že provedené důkazy v žádném případě neosvědčují jednoznačným a nepochybnitelným způsobem ani průběh deklarovaných služeb, ani jejich dodavatele. Skutečnost, že žalovaný nepřisvědčil argumentaci žalobce v odvolacím řízení, neznamená, že byly v průběhu tohoto řízení nějaké důkazy opomenuty. Námitky žalobce nejsou důvodné.
17. Ohledně důkazu žalobcem doložených objednávek a kusovníků žalovaný uvádí, že prvostupňovému správci daně byly předloženy výkazy vyrobených kusů a zmetků jen s číselným kódem (bez textové specifikace), počty kusů a normohodin. Předložené důkazní prostředky neprokazují provázanost s deklarovaným předmětem plnění ani deklarovaným dodavatelem uvedeným na předmětných daňových dokladech. Žalobce nesplnil podmínku nároku na odpočet DPH ve smyslu ust. § 72 a 73 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť dle judikatury NSS je důvodem pro neuznání nároku na odpočet DPH také výhradně skutečnost, že daňový subjekt neprokázal, že plnění přijal od deklarovaného dodavatele.
18. K námitce, že žalovaný musí najisto zjistit skutečný skutkový stav, o kterém by nebylo možno pochybovat, žalovaný uvedl, že správce daně není povinen prokázat, že se

obchodní transakce neuskutečnila tak, jak to tvrdí daňový subjekt, či prokázat namísto daňového subjektu, jak se transakce uskutečnila. Aby správce daně unesl své důkazní břemeno, je povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby (rozsudek NSS ze dne 26.09.2012, č. j. 8 Afs 14/2012-61, rozsudek ze dne 22.10.2008, č. j. 9 Afs 30/2008-86, a rozsudek ze dne 25.09.2014, č. j. 9 Afs 57/2013-37, aj.). Jestliže správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti pochyb o tvrzení daňového subjektu, dochází k přenesení důkazního břemene zpět na daňový subjekt a je na něm, aby pochybnosti správce daně vyvrátil, tj. prokázal, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak tvrdí. Žalovaný je přesvědčen, že správce daně své zákonné důkazní břemeno unesl zasláním výzvy k prokázání skutečností ze dne 13.01.2016, v níž uvedl pochybnosti, jež mu vznikly v souvislosti s předmětnými daňovými doklady.

19. K návrhu žalobce provést před zdejším soudem výslech pana J. P. a důkaz spisovým materiálem z daňového řízení J. P. žalovaný uvádí, že provedení těchto důkazů žalobce v průběhu celého prvostupňového daňového řízení, ani řízení odvolacího, nenavrhoval. Žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ve věci sp. zn. 2 Afs 74/2010 ze dne 19.12.2014: *„Žalobce se proto v rámci řízení před krajským soudem může domáhat provedení dosud neprovedených důkazů, mají-li prokázat rozhodné skutečnosti ke dni rozhodování správního orgánu. Rozhodnutí, které z navržených důkazů provede a které nikoli, je samozřejmě výlučně na úvaze soudu (§ 52 odst. 1 s. ř. s.); to jej však nezabavuje povinnosti takový postup odůvodnit (viz např. rozsudek NSS ze dne 28.04.2005, sp. zn. 5 Afs 147/2004). Přitom je třeba (viz např. rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 44/2008) respektovat specifickou povahu daňového řízení. Daňový subjekt totiž nese v daňovém řízení důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností; je proto povinen navrhopovat již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy. Závěry finančních orgánů tedy i v předmětné věci nutně vycházejí z toho, zda daňový subjekt své důkazní břemeno unesl, či nikoliv. Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhopovat provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, založená na přezkumu správních rozhodnutí.“*

Obsah spisu

20. Dne 23. 10. 2015 byl sepsán protokol č.j. 1680199/15/2312-00562-402091 o místním šetření ve věci plateb společnosti Hutchinson s.r.o. V popisu průběhu šetření je zaznamenáno, že na předložených fakturách od žalobce je vždy v předmětu faktury odkaz: fakturujeme vám dle smlouvy o dílo, Smlouva o dílo 1, Smlouva o dílo 2. Pod údajem smlouva o dílo 1 a smlouva o dílo 2 se má jednat o sazbu práce dle Rámcové dohody o dočasném přidělení zaměstnanců ze dne 1. 9. 2008. Z období 9/2012 až 12/2014 byly k jednotlivým fakturám doloženy seznamy pracovníků.
21. Dne 20. 10. 2015 žalobce vyhotovil vyjádření k žádosti o poskytnutí informací č.j. 1636600/15/2312-00562-402091, se kterou zaslal Smlouvu o dílo uzavřenou s panem J. P. K tomu uvedl, že výpis z elektronického systému nemůže předložit, jelikož se jednalo smlouvu o dílo a docházkový systém tak nebylo třeba vést, to se týkalo i přesné specifikace

osob, které práci vykonávaly. Rámcovou smlouvu uzavřel žalobce jako objednatel s panem J. P. jako zhotovitelem, kdy zhotovitel se zavázal provádět montážní, kompletační a pomocné práce. Zhotovitel je povinen provádět dílo na základě objednávky objednatele.

22. Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že dne 20. 11. 2015 byl sepsán protokol č.j. 1779925/15/2312-00562-402091 o zahájení daňové kontroly ve vztahu k žalobci podle § 87 odst. 1 daňového řádu. Předmětem daňové kontroly byla daň z přidané hodnoty za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2012 až 4. čtvrtletí 2014. V rámci daňové kontroly zástupce žalobce uvedl, že ekonomickou činností daňového subjektu v období od 1. 10. 2012 do 12. 12. 2014 byla agentura práce, pojišťovací činnost pro společnost Allianz a.s.
23. Dne 1. 12. 2015 vydal dožádaný správce daně výzvu k prokázání skutečností č.j. 1817538/15/2312-00562-402091, kterou byl žalobce vyzván k předložení evidence pro účely daně z přidané hodnoty dle § 100 zákona o dani z přidané hodnoty včetně veškerých daňových dokladů za rozhodné období.
24. Dne 13. 1. 2016 vydal dožádaný správce daně výzvu č. j. 24429/16/2312-00562-402091 k prokázání skutečností. V této výzvě dožádaný správce daně konstatuje, že kontrolou předložených dokladů za dotčené zdaňovací období bylo zjištěno, že žalobce uplatnil nárok na odpočet daně na základě faktur od dodavatele J. P., kde předmětem plnění je dodání pracovníků. Správce daně nabyt pochybnosti, zda došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a zda uplatněný nárok na odpočet daně byl oprávněný, neboť na přijatých daňových dokladech je uveden pouze obecný text: dodání pracovníků. Nebylo zjištěno, že pan J. P. by v uvedeném období měl k dispozici dostatečné personální zabezpečení (hlášené zaměstnance) nebo dočasné pracovníky. Výzva obsahuje vysvětlení problematiky rozložení důkazního břemene v daňovém řízení.
25. Z protokolu o ústním jednání ze dne 29. 2. 2016, č. j. 246751/16/2312-00562-402091 vyplývá, že žalobce byl seznámen s výsledky kontrolního zjištění k probíhající daňové kontrole. Bylo uzavřeno, že žalobce neprokázal podmínky pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty, kdy samotné doložení po formální stránce bezvadného daňového dokladu není dostatečným podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, vždy musí být fakticky podloženo existujícím zdanitelným plněním, osobou uvedenou na dokladu jako dodavatel plnění. Rozhodnutím ze dne 1. 3. 2016, č.j. 323468/16/2312-00562-402091, byla žalobci stanovena lhůta 15 dnů k vyjádření se k výsledku kontrolního zjištění.
26. Ve vyjádření k daňové kontrole ze dne 15. 3. 2016 žalobce uvedl, že s panem P. uzavřel Smlouvu o spolupráci, kterou se zavazuje, že jeho firma bude poskytovat montážní a kompletační služby pro žalobce. Na základě této smlouvy byly přijaty daňové doklady pro poskytnuté služby. Služby byly dle smlouvy vyfakturovány firmě Hutchinson s.r.o. Žalobce požádal pana P. o zaslání a doložení jmenného seznamu pracovníků s jejich přesnou identifikací, které pan P. slíbil dodat co nejdříve. S vyjádřením žalobce předložil rozpis pracovníků společnosti a pracovníků pana P., který obsahuje seznam jmen s datem nástupu, počtem hodin a fakturací.
27. S vyjádřením k probíhající daňové kontrole ze dne 22. 3. 2016 žalobce zaslal doplnění důkazů, které dle jeho tvrzení prokazují, že práce fakturované firmou J. P. byly ve firmě Hutchinson s.r.o. provedeny. Žalobce s panem P. uzavřel Smlouvu o spolupráci, kterou se zavázal, že jeho firma bude poskytovat montážní a kompletační služby pro žalobce. Žalobce zaslal v příloze jednotlivé objednávky ke konkrétním měsícům, spolu s výkazem

práce na vyrobené kusy. Seznam jednotlivých pracovníků žalobce nemá, protože žalobce neplatil firmě pana P. za dodané pracovníky, ale za provedené služby.

28. Ve spise jsou založeny faktury na předmětná zdaňovací období, které vystavil jako dodavatel : J.P. FACECOM. Každá faktura byla vystavena na „celkovou část smluvní ceny dle Smlouvy o spolupráci ze dne 26. 4. 2010“. Dále je na fakturách – kromě formálních náležitostí jako je číslo faktury, datum vystavení a splatnosti - uvedeno Pozice: Dodání pracovníků s údajem konkrétního měsíce uvedeného roku.
29. Ve spise je založena „Rámcová smlouva o dílo“ uzavřená mezi žalobcem a panem J. P. dne 26. 4. 2010. Podle této smlouvy se J. P. jakožto zhotovitel se zavazuje provádět montážní, kompletační a provozní práce. Zhotovitel je povinen provádět dílo na základě objednávky žalobce, ve které musí žalobce specifikovat množství dílů související s uzavřením smlouvy o dílo. Z jednotlivých objednávek k Rámcové smlouvě o dílo, které jsou obsahem spisu, vyplývá, že v těchto byl určen termín provedení od-do (jednotlivé měsíce uvedeného roku) a byla v nich určena předpokládaná cena díla. Objednávka neobsahuje konkrétnější specifikaci díla, ani konkrétní určení konečné ceny díla. Jednotlivé objednávky mají přílohu, jejímž obsahem je seznam zboží s kódy, počet zmetků, počet normohodin.
30. Ve spise je založena „Rámcová smlouva o dočasném přidělení zaměstnanců“ uzavřená dne 1. 9. 2008 mezi žalobcem jakožto agenturou práce a společností Hutchinson. Podle této smlouvy přidělování zaměstnanců bude probíhat na základě uzavření dílčí dohody o dočasném přidělení. Podnětem k uzavření takové konkrétní dohody bude objednávka, kterou zašle uživatel agentuře. Objednávka bude specifikovat druh práce, předpoklady, které musí zaměstnanec splňovat, místo výkonu práce, den nástupu do práce, počet zaměstnanců a období, na které pracovníky požaduje.
31. Ze zprávy o daňové kontrole č.j. 911968/16/2312-00562-402091 vyplývá, že dožádaný správce daně dospěl k závěru, že žalobce nedoložil splnění podmínek pro uplatnění odpočtu daně z přidané hodnoty. Správce daně vyjádřil v souladu s ust. § 92 odst. 5 daňového řádu důvodné pochybnosti o tom, že se zdanitelné plnění uskutečnilo tak, jak je uvedeno v daňovém dokladu a pochybnosti uvedl ve výzvě. Žalobce neunesl své důkazní břemeno, když se mu nepodařilo prokázat, že předmětná zdanitelná plnění uskutečnila osoba uvedená na daňových dokladech jako dodavatel a nesplnil tak podmínky pro uznání nároku na odpočet daně dle ust. § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.
32. Dne 29. 7. 2016 byl sepsán protokol o ústním jednání č.j. 1244108/16/2312-00562-402091, při kterém byla projednána zpráva o daňové kontrole.
33. Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že dne 23. 6. 2017 vydal prvostupňový správce daně dodatečné platební výměry, kterými doměřil žalobci za zdaňovací období 4.čtvrtletí 2012 až 1.čtvrtletí 2014 daň z přidané hodnoty a sdělil výši penále.
34. Žalobce se proti těmto dodatečným platebním výměrům odvolal. O podaném odvolání rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím tak, že odvolání zamítl a napadené dodatečné platební výměry potvrdil.
35. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že v průběhu daňového řízení vznikly prvostupňovému správci daně pochybnosti týkající se nároku na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění dle daňových dokladů přijatých od dodavatele J. P. - FACECOM, DIČ: CZ710512190 uplatněného ve zdaňovacím období 4. čtvrtletí 2012 až 1. čtvrtletí 2014, a proto prvostupňový správce daně vydal dne 13. 1. 2016 výzvu k prokázání

skutečností č. j. 24429/16/2312-00562-402091. Žalobce na výzvu nereagoval, nedošlo tak k odstranění pochybností prvostupňového správce daně. Žalobce v průběhu daňového řízení neprokázal uplatnění nároku na odpočet daně v souladu s ust. § 72 a ust. § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 31. 12. 2018 (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) z přijatých zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele. Dne 23.6.2017 vydal prvostupňový správce daně dodatečné platební výměry za předmětná zdaňovací období. Žalobce k předmětu plnění uvedeného na daňových dokladech přijatých od dodavatele předložil Rámcovou smlouvu o dílo ze dne 26.4.2010. Smlouva se vztahuje k poskytnutí montážních, kompletačních a pomocných prací, kdy jednotlivé části díla (jejich rozsah) jsou stanoveny objednávkami. Objednávkou má být specifikováno množství vyrobených kusů díla, doba provedení a místo provádění díla. Cena za provedení díla má být stanovena dodatečně vždy dle předmětu objednávky. Z předmětu plnění uvedeného na předložených daňových dokladech ale prvostupňovému správci daně vyplynulo, že dodavatel měl pro žalobce zajistit pracovníky, čemuž by odpovídala i odvolatelem tvrzená podnikatelská činnost – agentura práce. Vyhledávací činností (místním šetřením) u dodavatele bylo zjištěno, že dodavatel je nekontaktní a neměl v předmětných zdaňovacích obdobích k dispozici dostatečné personální zabezpečení. V rámci přezkoumání oprávněnosti nároku na odpočet DPH z přijatých zdanitelných plnění žalovaný konstatoval, že zákon o dani z přidané hodnoty nestojí na formálním vykázaní zdanitelného plnění, ale na faktickém stavu. Platí tedy, že daňový doklad neznamená sám o sobě automatický nárok na odpočet daně. Aby mu mohla být přisouzena důkazní hodnota ve smyslu § 73 odst. 1 ZDPH, musí věrně zobrazovat faktickou stránku věci, tj. přijetí zdanitelného plnění.

36. Žalovaný uvedl, že žalobce byl podle ustanovení § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu výzvou ze dne 13. 1. 2016 vyzván k prokázání, že k plnění deklarovanému na daňových dokladech skutečně došlo. Důkazní břemeno ohledně prokázání naplnění podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně tak podle ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu přešlo na žalobce jako daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet daně dle ustanovení § 72 a § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Žalobce ve lhůtě stanovené výzvou neodstranil pochybnosti prvostupňového správce daně. Na výzvu žalobce nereagoval, nepředložil žádné důkazní prostředky, čímž neunesl svoje důkazní břemeno, neprokázal, že jím deklarovaná přijatá předmětná zdanitelná plnění uskutečnila osoba uvedená na daňových dokladech jako dodavatel. Žalobce byl dne 29.02.2016 seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. Žalobce na seznámení reagoval podáními dne 15.3.2016 a dne 24.3.2016, ve kterých se nově a v rozporu s daňovými doklady vyjádřil, že na základě sepsané Smlouvy o spolupráci s dodavatelem, měl dodavatel poskytnout montážní a kompletační služby pro odvolatele. Předmětné daňové doklady byly vystaveny a uhrazeny. Dle jeho tvrzení neplatil odvolatel dodavateli za dodané pracovníky, ale za provedené služby. Předmětné přijaté služby byly dle smlouvy o dílo dále vyfakturovány odběrateli obchodní korporaci HUTCHINSON s.r.o., DIČ: CZ61504424 (dále jen „HUTCHINSON“). Přílohou těchto podání byl podrobný rozpis pracovníků, jednotlivé objednávky ke konkrétním měsícům, výkazy práce na vyrobené kusy. Předložené důkazní prostředky posoudil prvostupňový správce daně jako nedostatečné k prokázání předmětných přijatých zdanitelných plnění tak, jak je deklarováno na daňových dokladech. Žalobce neodstranil pochybnosti prvostupňového správce daně o deklarovaném dodavateli, neboť předložený jmenný seznam pracovníků (bez jejich bližší specifikace) deklaruje jen počet odpracovaných hodin, hodinovou sazbu a součet fakturace, která

odpovídá měsíční částce uvedené na daňových dokladech vystavených odběrateli HUTCHINSON. Předložený důkazní prostředek neprokazuje, že označení pracovníci jsou pracovníci poskytnutí právě deklarovaným dodavatelem k výkonu služeb, který nedisponoval potřebným personálním vybavením.

37. Předložené měsíční objednávky deklarují jen předpokládanou cenu díla. Tato cena měla odpovídat rozsahu a druhu díla. Žalobce však žádným důkazním prostředkem nedoložil specifikaci zadaných prací (příloha k objednávce nebyla přiložena). Z objednávky nebyl zřejmý rozsah ani druh díla, který byl objednán či jakým způsobem byla předpokládaná cena stanovena. Z výkazu měsíčně vyrobených kusů a zmetků vyplývají jen číselné kódy produktů, počty vyrobených kusů a normohodin. Na těchto výkazech není uveden žádný přepočet, ze kterého by vyplývala cena díla nebo provázanost na deklarované přijaté zdanitelné plnění s předmětem dodání pracovníků. Předložené důkazní prostředky neprokazují, že deklarovaný předmět plnění uvedený na předmětných přijatých daňových dokladech uskutečnila osoba na těchto dokladech uvedená.
38. V předložené Rámcové smlouvě o dílo ze dne 26.4.2010 sepsané s deklarovaným dodavatelem, jejímž předmětem je poskytnutí montážních, kompletačních a pomocných prací, je uvedeno, že rozsah prací (množství vyrobených kusů a doba provedení) a místo provedení bude stanoven v objednávce. Předložené objednávky však tuto část smlouvy žádným způsobem nekonkretizovaly. Ve smlouvě nejsou uvedeny platební podmínky, tj. za jakou cenu bude předmět plnění, jakým způsobem bude placeno, ani bankovní účty účastníků obchodu. Cena za provedené práce měla být stanovena dohodou, podle rozsahu uvedeného v objednávce. Objedávka však stanovovala jen předpokládanou cenu díla. Žalobce nepředložil žádné dodatky ke smlouvě, přílohy či jiné listiny, ze kterých by bylo zřejmé stanovení ceny za provedené práce deklarovaným dodavatelem. Předložená smlouva je nedostačující, nekonkrétní a příliš obecná na to, aby mohla být důkazním prostředkem prokazujícím uskutečnění poskytnutých plnění deklarovaným dodavatelem. Dále je zcela v rozporu s předmětem plnění uvedeným na daňových dokladech. Předložený důkazní prostředek neprokázal, že předmět plnění uvedený na deklarovaných přijatých daňových dokladech uskutečnila osoba na těchto dokladech uvedená.
39. Dále je na daňových dokladech uveden bankovní účet dodavatele, který nebyl prvostupňovému správci daně oznámen. I přes to, že se jednalo o správcem daně nezveřejněný bankovní účet, provedl odvolatel na tento neoznámený bankovní účet ze svého účtu převod finančních prostředků. Dle odpovědi bankovního ústavu, provedl žalobce úhradu jen čtyř daňových dokladů z celkového množství prověřovaných daňových dokladů. Tento fakt je však v rozporu s tvrzením žalobce, že předmětné daňové doklady byly uhrazeny. Žalobce toto své tvrzení nedoložil žádnými důkazními prostředky. Nad rámec bylo odvolacím orgánem zjištěno, že v období listopad 2013 až červen 2014 byl proveden převod finančních prostředků ve výši 947.731,38 Kč z bankovního účtu dodavatele na žalobce, ačkoliv pro tento převod neexistuje v účetnictví relevantní důvod. Tato skutečnost nasvědčuje nestandardnosti obchodní transakce.
40. K prokázání uskutečnění předmětu plnění uvedeného na deklarovaných daňových dokladech žalobce nepředložil žádné důkazní prostředky k identifikaci dodaných pracovníků dodavatelem (např. datum narození, číslo průkazu povolení k trvalému pobytu), u kterých se dle podoby jmen na seznamu pracovníků mohlo jednat o cizí státní příslušníky (např. S. L.). Ačkoliv žalobce v řízení nově tvrdil, že předmětem plnění je poskytnutí díla, a tedy obsah smlouvy nekoresponduje s předmětem plnění uvedený na

daňových dokladech, nedoložil, že by po svém dodavateli požadoval relevantní opravu daňových dokladů. Sám žalobce se při zahájení daňové kontroly prezentoval jako agentura práce, proto byl povinen evidovat dle ust. § 308 a ust. § 309 zákona č. 262/2006 Sb., zákoník práce, v platném znění (dále jen „zákoník práce“), jména a příjmení dočasně přidělených zaměstnanců, státní občanství, datum a místo narození a bydliště, dále druh vykonávané práce, včetně požadavků na odbornou způsobilost, určení doby výkonu, místo výkonu práce, den nástupu k výkonu práce. Žalobce nepředložil k prokázání svého nového tvrzení takové důkazní prostředky, které by prokázaly, že by došlo ke změně předmětu fakturace, ani že poskytnuté dílo bylo provedeno deklarovaným dodavatelem. Předložené důkazní prostředky neozřejmily fakta o konkrétních provedených pracích, o místě provedení, o pracovnících, kteří práce provedli, o osobě, která předmět plnění přebírala ani o výpočtu fakturované částky za toto provedené dílo.

41. I když daňový subjekt předloží formálně bezvadné účetní doklady, prvostupňový správce daně může ve smyslu ust. § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. V tomto ohledu prvostupňového správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Prvostupňový správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví odvolatele zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují vážné a důvodné pochyby. Prvostupňový správce daně tuto svoji povinnost naplnil, když své důvodné pochybnosti uvedl ve výzvě č. j. 24429/16/2312-00562-402091. Po přenosu důkazního břemene jsou předložené důkazní prostředky nedostatečné k prokázání poskytnutí plnění deklarovaným dodavatelem. Žalobce neprokázal ani na výzvu, že došlo k uskutečnění předmětu plnění (dodání pracovníků) deklarovaným dodavatelem, tak jak je uvedeno na daňových dokladech. Předložené důkazní prostředky dostatečně neprokázaly, že nárok na odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění dle předmětných daňových dokladů od dodavatele J. P. - FACECOM byl uplatněný v souladu s ust. § 72 a ust. § 73 zákona o dani z přidané hodnoty. Je věcí žalobce, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů byl dostatečně obezřetný, snažil se zjistit dostatek důvěryhodných informací o svých obchodních partnerech a všech osob zúčastněných na obchodním případě a pro případ prokázání realizace plnění si ponechal co nejvíce podkladů.
42. Žalovaný uzavřel, že žalobce předloženými přijatými daňovými doklady deklaroval dodání pracovníků dle Smlouvy o spolupráci ze dne 26.04.2010 deklarovaným dodavatelem. Dodavatel v předmětných zdaňovacích obdobích neměl k dispozici zaměstnance, které by mohl dodat odvolateli, proto byl odvolatel vyzván k prokázání uplatněného nároku na odpočet daně. Tímto úkonem zcela v souladu s daňovým řádem i judikaturou NSS přenesl prvostupňový správce daně důkazní břemeno ve smyslu ust. § 92 odst. 5. písm. c) daňového řádu zpět na žalobce. Předložené sporné daňové doklady tak ztratily svoji důkazní hodnotu předvídanou v ust. § 73 odst. 1 zákonem o dani z přidané hodnoty a bylo na žalobci, aby pochybnosti vyvrátil a uskutečnění zdanitelného plnění v souladu s předloženými daňovými doklady prokázal jinými důkazními prostředky. Žalobce začal předkládat důkazní prostředky, až když byl seznámen s výsledkem kontrolního zjištění. Ze spisového materiálu je zřejmé, že se prvostupňový správce daně hodnocením všech předložených důkazních prostředků zabýval. Také odvolací orgán se k jednotlivým předloženým důkazním prostředkům vyjádřil a konstatoval, že odvolatel neprokázal faktické přijetí zdanitelných plnění od deklarovaného dodavatele.

43. Z přípisu ze dne 19.10.2017, č.j. 7695333/17/2000-11442-110331 bylo zjištěno, že správce daně požádal o doplnění spisového materiálu o chybějící důkazní prostředky. Dne 14. 11. 2017 dožádaný správce daně zaslal chybějící písemnosti. Dne 3. 10. 2018 vyhotovil žalovaný úřední záznam o doplnění spisového materiálu.

Jednání u soudu

44. Při jednání u soudu setrvali účastníci na svých stanoviscích. Zástupce žalobce s odkazem na písemné vyhotovení žaloby uvedl, že podle judikatury pro uznání nároku na odpočet daně musí být splněny tři podmínky, v dané věci není spor o dodavatele, spor je o plnění a použití plnění v rámci činnosti žalobce. Pokud jde o plnění, měl-li žalovaný pochybnosti, měl skutkový stav řádně zmapovat a zjistit. Tvrzení o nekontaktnosti dodavatele žalobce pana P. je nesprávné. U jmenovaného byla provedena kontrola, nedostatky ve vztahu plnění ve prospěch žalobce nebyly zjištěny. Žalobce splnil podmínky pro přiznání nároku na odpočet daně. Žalovaný nedostatečně zjistil skutečný stav věci, došlo k formálnímu pochybení. Je evidentní, že žalobce uskutečnil zdanitelné plnění, napadené rozhodnutí bylo vydáno na základě nedostatečně zjištěného stavu věci. Navrhl, aby soud napadeného rozhodnutí zrušil. Zástupce žalovaného uvedl, že žalobce neprokázal deklarované plnění. Pan P. byl OSVČ bez zaměstnanců, deklaroval dodání zaměstnanců, aniž by byly doloženy doklady o jejich evidenci, která musí být vedena podle § 308 a § 309 zákoníku práce. Žalobce změnil dodání zaměstnanců na dodání výrobků. Neprokázal splnění zákonem stanovených podmínek, navrhl zamítnutí žaloby.

Posouzení věci soudem

45. Městský soud v Praze přezkoumal na základě žaloby napadené rozhodnutí z hlediska námitek v žalobě uvedených, neboť jejich rozsahem je soud vázán, při přezkoumání vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání žalobou napadeného rozhodnutí (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů - dále jen „s.ř.s.“).
46. Dle § 72 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu u přijatého zdanitelného plnění, které v rámci svých ekonomických činností použije pro účely uskutečňování
- a) zdanitelných plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku,
 - b) plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku,
 - c) plnění s místem plnění mimo tuzemsko, pokud by měl nárok na odpočet daně, jestliže by se uskutečnila s místem plnění v tuzemsku,
 - d) plnění uvedených v § 54 odst. 1 písm. a) až j), l) až u) a y) a v § 55 s místem plnění ve třetí zemi, nebo pokud jsou taková plnění přímo spojena s vývozem zboží, nebo
 - e) plnění uvedených v § 13 odst. 9 písm. a), b), d) a e) a v § 14 odst. 5,
 - f) rozhlasového nebo televizního vysílání prováděného provozovateli vysílání ze zákona

47. Dle § 73 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty pro uplatnění nároku na odpočet daně je plátce povinen splnit tyto podmínky:
- a) při odpočtu daně, kterou vůči němu uplatnil jiný plátce, mít daňový doklad,
 - b) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil při poskytnutí zdanitelného plnění osobou povinnou k dani neusazenou v tuzemsku nebo jiným plátcem, anebo kterou plátce uplatnil při pořízení zboží z jiného členského státu, daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem,
 - c) při odpočtu daně při dovozu zboží, je-li plátce povinen tuto daň přiznat podle § 23 odst. 2 až 4, daň přiznat a mít daňový doklad,
 - d) při odpočtu daně při dovozu zboží, není-li plátce povinen postupovat podle § 23 odst. 2 až 4, vyměřenou daň zaplatit a mít daňový doklad, nebo
 - e) při odpočtu daně, kterou plátce uplatnil v případě plnění podle § 13 odst. 4 písm. b), daň přiznat a mít daňový doklad; nemá-li plátce daňový doklad, lze nárok prokázat jiným způsobem.
48. Dle § 92 odst. 1 daňového řádu provádí dokazování příslušný správce daně nebo jím dožádaný správce daně.
49. Dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.
50. Dle § 92 odst. 4 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.
51. Dle § 92 odst. 5 daňového řádu správce daně prokazuje
- a) oznámení vlastních písemností,
 - b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce,
 - c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,
 - d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti,
 - e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
52. Žalobce namítal, že rozhodnutí je nesrozumitelné a nezákonné, žalovaný předkládá informace, které jsou ve vzájemném vnitřním rozporu nebo nemají oporu ve spisovém materiálu, podává informace neúplné, předjímá skutečnosti a uměle staví žalobce do negativního světla. Správní úvahu nahrazuje pouze formální hodnocení případu. Soud konstatuje, že napadené rozhodnutí není nesrozumitelné. Rozhodnutí je nutné vnímat jako celek a takto ho také hodnotit. Žalovaný v napadeném rozhodnutí podrobně vysvětlil právní základ případu, kde se zabýval zejména povinností tvrzení a povinností důkazní s odkazem na relevantní judikaturu. Následně žalovaný podrobně rozebral skutkový stav, na který aplikoval dříve vymezené teoretické právní základy a vypořádal se také s námitkami žalobce v odvolání. Z napadeného rozhodnutí zcela jasně vyplývá správní úvaha, kterou se žalovaný řídil při rozhodování a důvody na základě kterých se ztotožnil se závěry prvostupňového správce daně a odvolání zamítl.

53. Námitku týkající se neúplných informací a informací, které nemají oporu ve spise a stavění žalobce do negativního světla soud zhodnotil jako nedůvodnou. Žalobce tvrdí, že spisový materiál není kompletní, kdy sice na žádost žalovaného byly založeny do spisu samotné důkazní prostředky, ale není zřejmé, jakým způsobem byly tyto důkazní prostředky žalovanému doručeny, žalobce zpochybňuje, zda jsou důkazní prostředky kompletní a tvrdí, že spisový materiál trpí řadou zásadních pochybení. Soud obdržel od žalovaného celý spisový materiál a neshledal v něm žádné pochybení, které by způsobovalo nezákonnost rozhodnutí. Námitka ohledně zásadních pochybení je natolik obecná, že se s ní soud vypořádal pouze v této obecné rovině. Zároveň soud neshledal, že by ve spise chyběl důkazní materiál. Žalovaný v průběhu odvolacího řízení zjistil, že ve spisovém materiálu chybí důkazní prostředky předložené žalobcem dne 10. 12. 2015, tuto vadu ale napravil a od dožádaného správce daně si vyžádal doplnění chybějících důkazů. Tyto důkazy byly žalovanému doručeny a žalovaný o tom vyhotovil úřední záznam, k těmto důkazům se také vyjádřil v napadeném rozhodnutí. Žalobce se sám nahlížením do spisu přesvědčil o tom, že důkazní materiály jsou ve spise založeny, což sám uvádí i v doplnění žaloby. Soud konstatuje, že spis považuje za kompletní, sám neshledal absenci podstatných důkazních prostředků a ani žalobce v žalobě nekonkretizuje, jaké konkrétní důkazní prostředky ve spisovém materiálu chybí, pouze konstatuje, že má o kompletnosti spisu pochybnosti.
54. Námitku žalobce, že žalovaný opominul v rozhodnutí fakt, že poskytl správci daně informace již před samotným zahájením daňové kontroly, že žalovaný záměrně vynechává při hodnocení důkazů informace podané žalobcem a uvádí pouze skutečnosti, které jsou v neprospěch žalobce, soud nepovažuje za důvodnou. Pro rozhodnutí ve věci není podstatné, zda žalobce poskytl informace a dokumenty již dříve, než započala daňová kontrola, ale je důležité, zda reagoval na výzvy k doplnění informací po daňové kontrole tak, aby vyvrátil pochybnosti správce daně a prokázal uplatnění nároku na odpočet daně v souladu se zákonem. Tendenční výklad důkazů v neprospěch žalobce soud neshledal, žalovaný v napadeném rozhodnutí zcela logicky odůvodňoval závěr o tom, že měl vážné a důvodné pochybnosti, týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů dle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu a následně závěr o nesplnění zákonem stanovených podmínek pro uplatnění nároku na odpočet. To, že závěr o nesplnění podmínek zákona pro odpočet daně vyzněl v neprospěch žalobce, neznamená, že došlo k porušení zákona. Žádný se závěrů, ke kterým došel žalovaný, soud neshledal v přímém rozporu se spisovým materiálem.
55. Žalobce namítal, že žalovaný předjímá skutečnosti, když pracuje s tezí, že předmětem plnění bylo dodání pracovníků, k čemuž není ve spise žádná opora, přičemž žalobce opakovaně tvrdil, že se jednalo o plnění na základě smlouvy o dílo. Ani tuto námitku neshledal soud důvodnou. Soud nesouhlasí s tvrzením, že závěr o tom, že předmětem plnění bylo dodání pracovníků, nemá oporu ve spise. Tento závěr žalovaný dovodil přímo z daňových dokladů od pana J. P., na základě kterých žalobce dotčené daňové odpočty uplatnil. Na těchto dokladech je jako dodavatel uveden pan J. P. – FACECOM, fakturuje se v ní část smluvní ceny dle Smlouvy o spolupráci ze dne 26. 4. 2010, pozice: dodání pracovníků. Závěr žalovaného koresponduje také se skutečností, že předmětem činnosti žalobce je agenturou práce. Nelze souhlasit se žalobcem, že předmět plnění - dodání pracovníků, nemá oporu ve spise. Byl to právě žalobce, který předložil faktury jako doklad o uskutečnění zdanitelného plnění. Z těchto faktur zcela nepochybně vyplývá, že fakturováno je dodání pracovníků a nikoli dodání výrobků. Proto žalovaný následně

tvrzení žalobce, že se nejednalo o dodání pracovníků, ale o plnění na základě smlouvy o dílo, vyložil jako změnu tvrzení žalobce a požadoval doložení dokladů o správnosti těchto nových tvrzení. Faktury, ze kterých by vyplývalo, že předmětem plnění bylo dodání výrobků, jak tvrdil žalobce v průběhu správního řízení, žalobce nepředložil. To znamená, že rozpor mezi tvrzením žalobce a předloženými fakturami pokud jde o předmět plnění, nebyl odstraněn.

56. Soud nezpochybňuje, že žalobce před zahájením daňové kontroly v rámci daňového řízení u jiného subjektu tvrdil, že se jednalo o smlouvu o dílo. To nic nemění na faktu, že daňové odpočty uplatnil na základě výše zmíněných faktur s předmětem plnění dodání pracovníků, které měly vycházet ze Smlouvy o spolupráci, ale až následně tvrdil, že bylo plněno na základě Rámcové smlouvy o dílo ze dne 26. 4. 2010, na základě které měl J. P. poskytnout montážní, kompletační a provozní práce. Žalobce v žalobě uvádí, že od počátku tvrdí, že s panem J. P. byla uzavřena smlouva o dílo, jejímž předmětem nebylo dodání pracovníků. Soud souhlasí s tím, že žalobce toto tvrdí od počátku daňové kontroly, ale ne od počátku, kdy uplatnil daňové odpočty, jelikož ty podložil dokumenty, ze kterých vyplývá, že předmět plnění bylo dodání pracovníků na základě Smlouvy o spolupráci, nikoliv na základě Rámcové smlouvy o dílo, jejímž předmětem bylo montážní a kompletační práce. Žalobce sice opakuje své tvrzení o plnění smlouvy o díle v rámci daňové kontroly, ale již opomíjí, na základě jakých dokumentů daňové odpočty uplatnil a nevysvětluje rozpor s předloženými fakturami. Přitom se faktury dovolávají „smlouvy o spolupráci“ a není zřejmé, zda jde o jinou smlouvu než je rámcová smlouva o dílo nebo zda jde o další smlouvu, kterou žalobce shodného dne 26. 4. 2010 uzavřel s J. P. Byla-li uzavřena žalobcem „smlouva o spolupráci“, pak nebyla předložena. Nejde-li o jinou smlouvu, a jde tedy o „smlouvu o dílo“, pak je nutno, kromě toho, že na daňovém dokladu (faktuře) by měly být uvedeny správné a přesné údaje, konstatovat, že faktura (dodání pracovníků) nekoresponduje s obsahem smlouvy o dílo (dodání výrobků). Žalobce sice předložil další důkazy, ale tyto vůbec neobjasňují rozpor s daňovými doklady, na základě kterých uplatnil odpočty, ani samy o sobě dostatečně neobjasňují předmět plnění a osobu, která měla plnění poskytnout.
57. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval doklady, které žalobce předložil k prokázání svého tvrzení, vyjádřil se k předložené Rámcové smlouvě, k předloženým měsíčním objednávkám, jmennému seznamu pracovníků. Žalobce pouze obecně tvrdí, že žalovaný nehodnotil všechny důkazy, vybíral si jemu se hodící a pro žalobce nevýhodné důkazy nebo nehodnotil důkazy jednotlivě a ve vzájemné souvislosti, ale žádným způsobem tyto své námitky nekonkretizuje. Žalobce pouze zcela obecně uvádí, že formální rozpor mezi poskytnutými doklady vysvětlil a podložil důkazy. Soud konstatuje, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí opravdu zaměřil převážně na závěr, že předmětem plnění bylo poskytnutí pracovníků, což je vzhledem k dokladům, na základě kterých byl odpočet uplatněn, naprosto logický a srozumitelný krok. Nicméně žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí neopomenul tvrzení žalobce, že se ve skutečnosti jednalo o plnění díla na základě Rámcové smlouvy o dílo. Tímto tvrzením se žalovaný zabýval a vyjádřil se také dostatečně k jednotlivým důkazům, které měly toto tvrzení prokázat. Skutečnost, že žalovaný dospěl k závěru, že žalobce neprokázal předloženými důkazy svá tvrzení, automaticky neznamená, že by žalovaný špatně vyhodnotil důkazy. Ani námitka, že žalovaný nehodnotil předložené objednávky, seznamy vyrobených dílů a kusovníků, není důvodná, jelikož i k těmto se žalovaný vyjádřil (konkrétně v bodech 31, 47, 62 napadeného rozhodnutí) a ztotožnil se se závěry prvostupňového správce daně o tom, že předložené

důkazní prostředky neprokázaly provázanost s deklarovaným předmětem plnění uvedeným na předmětných daňových dokladech.

58. Žalobce uvádí, že není pravdou, že by byl pan J. P. nekontaktní, jak uvádí žalovaný, a pozastavuje se nad skutečností, že žalovaný nevyvíjel větší aktivitu k potvrzení skutkového stavu od něj jakožto od odběratele. Soud uznává, že vyjádření o tom, že byl pan P. nekontaktní, bylo chybné, ale nemá vliv na správnost a zákonnost napadeného rozhodnutí. S odkazem na to, co je dále uvedeno soud uvádí, že žalovaný řádně přenesl důkazní břemeno na žalobce a bylo úkolem žalobce prokázat skutečnosti, které tvrdil. K prokázání svých tvrzení mohl žalobce využít různé prostředky, mezi nimi mohl například navrhnout i výslech pana J. P., což ale v průběhu celého řízení neudělal. Naopak žalobce sám ve svém vyjádření deklaroval, že sám pana P. požádal o doložení jmenného seznamu pracovníků s jejich přesnou identifikací. Slíbené podklady žalobce nedoložil.
59. K námitkám o nedostatečném zjištění stavu věci soud uvádí, že daňové řízení je specifickým správním řízením. V daňovém řízení je břemeno tvrzení i důkazní břemeno rozvrženo nerovnoměrně mezi daňovým subjektem a správcem daně a to ve prospěch správce daně. Při správě daní nelze absolutně aplikovat zásadu vyhledávací, což odpovídá skutečnosti, že důkazní břemeno ohledně výše daně nenese stát, nýbrž daňový subjekt. Primární důkazní břemeno má dle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt, který má povinnost daň přiznat a vedle toho též povinnost toto své tvrzení doložit. Správce daně je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Podle písmene c) tohoto ustanovení má správce daně povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, přičemž pokud správce daně zjistí některou okolnost zpochybňující údaje uvedené v těchto dokumentech, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt. Daňový subjekt poté musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení. Důkazní prostředky zde budou spíše pocházet ze sféry mimo účetnictví a de facto nahradí či doplní nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné účetnictví.
60. Z hlediska unesení důkazního břemene je nerozhodné, jaký počet či jaký druh účetních a jiných dokladů či evidencí byl předložen, neboť určujícím je pouze jejich obsah (k obdobným závěrům dospěl Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 27. 2. 2014, č. j. 8 Afs 62/2013-37, v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004-89, v rozsudku ze dne 13. 4. 2004, č. j. 3 Afs 12/2003-277). Povinností ani cílem správce daně tedy rozhodně není vyhledávat za daňový subjekt všechny možnosti, jimiž by tomuto subjektu daňovou povinnost snížil. Pokud takové důkazy prokazují jeho tvrzení, přechází důkazní břemeno podle zmiňovaného § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu zpět na správce daně, v opačném případě platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl, a správce daně tak může rozhodnout v jeho neprospěch (stejný závěr vyplývá z rozsudku NSS ze dne 10. 8. 2017, č.j. 9 Afs 28/2017 – 48).
61. Nejvyšší správní soud k nerovnoměrnému rozvržení důkazního břemene v rozsudku ze dne 28. 2. 2018, č.j. 15 Af 91/2015-61 uvedl, že: *„Toto nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene mezi daňovým subjektem a správcem daně vychází z toho, že prioritním účelem daňového řízení je ochrana zájmu státu na řádném plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů při zachování jejich práv a právem chráněných zájmů. Nerovnoměrné rozvržení důkazního břemene je přitom ústavně konformní, neboť je výrazem veřejného zájmu*

na správném stanovení a výběru daní. Navíc vychází ze zásady, podle níž nese důkazní břemeno k prokázání určité skutečnosti ten, kdo ji tvrdí. Na rozdíl od jiných druhů řízení sice není věcí svobodné vůle daňového subjektu, zda určité skutečnosti ve vyměřovacím řízení uvede, či nikoliv, neboť ho v něm stíhá povinnost tvrzení v podobě podání daňového přiznání, nicméně uvedená zásada je v modifikované podobě zachována i ve vyměřovacím řízení, jelikož také v něm se důkazní břemeno vztahuje pouze k prokázání skutečností vážících se k daňovému subjektu, který je uvedl v daňovém přiznání nebo je byl v něm povinen uvést. Jen daňový subjekt má totiž podrobné poznatky o veškeré své činnosti, příjmech a výdajích (srov. nálezn Ústavního soudu ze dne 1. 7. 2005, sp. zn. IV. ÚS 29/05, publ. pod č. 113/2006 Sbírky nálezů a usnesení Ústavního soudu, dostupný na www.usoud.cz).“

62. K povaze prokazování nároku na odpočet daně se již Nejvyšší správní soud také opakovaně vyjadřoval ve své judikatuře, kdy dochází k závěru, který shrnul i v rozsudku ze dne 10. 8. 2017, č.j. 9 Afs 28/2017 - 48 , že: „Prokazování nároku na odpočet daně sice primárně záležitostí dokladovou, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani doklady se všemi požadovanými náležitostmi nemusí být podkladem pro uznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, není-li prokázáno, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo tak, jak je v dokladech deklarováno, či nejsou-li splněny další zákonné podmínky pro jeho uplatnění. Zaučtování po formální stránce perfektních dokladů do účetnictví či daňové evidence samo o sobě faktické uskutečnění deklarovaného zdanitelného plnění neprokazuje.“
63. Žalobce neunesl důkazní břemeno k prokázání splnění podmínek pro uplatnění nároku na odpočet DPH. Za situace, kdy jsou údaje na předložených daňových dokladech zpochybněny do té míry, že není prokázáno, kdo skutečně dotčené plnění poskytl a co bylo jeho předmětem, bylo třeba dát daňovému subjektu možnost celou transakci vysvětlit a předložit ucelený soubor důkazních prostředků svědčících případně o tom, že uplatněný výdaj byl daňově účinný na podkladě jiných skutkových okolností. To správce daně žalobci umožnil, avšak žalobci se tyto skutečnosti nepodařilo prokázat.
64. V projednávané věci měl správce daně pochybnosti o tom, že tvrzený dodavatel J. P.-FACECOM provedl uskutečněný předmět plnění - dodání pracovníků. Prvotní pochybnosti odůvodnil správce daně tím, že na přijatých daňových dokladech je uveden pouze obecný text dodání pracovníků. Nebylo zároveň zjištěno, že by dodavatel, pan J. P. měl za dotčené období k dispozici dostatečné personální zabezpečení nebo dočasné pracovníky. Dále správce daně konstatoval, že předložené důkazní prostředky k prokázání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty, kdy předmětem fakturace bylo dodání pracovníků a současně bylo fakturováno dle Rámcové smlouvy o dílo, neprokazují, že k zdanitelným plněním došlo tak, jak je na dokladech tvrzeno, jelikož není zřejmé, jaké konkrétní práce byly objednány, místo provedení, jak byla stanovena cena, ani kdo dílo přebíral.
65. Důvodné pochybnosti podle názoru soudu zcela nepochybně vyvolává samotný obsah faktur, kdy je v nich pouze obecně uvedeno, že se jedná o dodání pracovníků a fakturuje se s odkazem na Smlouvu o spolupráci, ve spojení s tvrzením žalobce, že bylo plněno na základě Rámcové smlouvy o dílo, jejímž obsahem bylo provádění montážní, kompletační a pomocné práce. Samotná Rámcová smlouva je obecnou smlouvou, bez jakékoliv konkretizace předmětu plnění či způsobu stanovení ceny s tím, že podrobnosti by měly být stanoveny na základě objednávky. Jednotlivé objednávky obsahují pouze předpokládanou cenu díla, ale předmět díla, způsob jeho provedení či předání, ani způsob

určení ceny nijak nekonkretizují. Výkazy vyrobených kusů obsahují pouze zkratky, počet dobrých kusů, počet zmetků a hodiny. Žalobce nedoložil Smlouvu o spolupráci, dle které měla být faktura vystavena, ani Rámcová smlouva na tuto Smlouvu o spolupráci nijak neodkazuje.

66. Důvodné pochybnosti utvrzuje také tvrzení, že služby byly dále dle Smlouvy o dílo vyfakturovány firmě Hutchinson. Tvrzení o dodávce zboží pak nekoresponduje s obsahem smlouvy, kterou žalobce s touto společností uzavřel dne 1.9.2008 a tvrdil, že poskytl plnění této společnosti právě podle této smlouvy, jejímž předmětem však je opět dodání pracovníků a nikoli výrobků. Žádný z žalobcem předložených dokumentů nevyvrací pochybnosti správce daně.
67. Popsané pochybnosti správce daně tedy soud shledal důvodnými, jednoznačně a srozumitelně formulovanými a rovněž řádně prokázanými. Správce daně tak unesl své důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, když prokázal existenci důvodných pochybností o správnosti, věrohodnosti a průkaznosti evidence vedené žalobcem. Prokázáním těchto pochybností přešlo důkazní břemeno na žalobce, který tak byl povinen prokázat svá tvrzení. NSS v rozsudku ze dne 22. 8. 2013, č.j. 1 Afs 21/2013-66 uvedl, že: „(...) *správce daně tíží důkazní břemeno ve vztahu k důvodnosti jeho pochyb. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují „vážné a důvodné pochyby“ (srov. cit. rozsudek čj. 2 Afs 24/2007 – 119). Správce daně je proto povinen označit konkrétní skutečnosti, na jejichž základě hodnotí předložené evidence jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Jen tak může unést své zákonné důkazní břemeno (rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86). Pokud správce daně shora uvedené skutečnosti prokáže, důkazní břemeno přechází zpět na daňový subjekt (...).*“
68. Soud dodává, že jak daňový subjekt, tak správce daně nese důkazní břemeno ohledně svých tvrzení a žalobce by měl mít na paměti, že jej v daňovém řízení tíží důkazní břemeno ve vztahu k jeho daňovým tvrzením, tudíž by již při realizaci jakýchkoli obchodních transakcí měl brát v potaz skutečnost, že později může vyvstat potřeba jejich uskutečnění doložit. Žalobce uplatnil nárok na odpočet daně a byl proto v rámci daňové kontroly povinen uplatněný nárok bez jakýchkoliv pochybností prokázat. Pochybnosti správce daně o uskutečněných plněních má soud za důvodné, žalobce byl k doložení dalších písemností vyzván v souladu se zákonnou úpravou, neboť správce daně unesl své důkazní břemeno ohledně pochybností týkajících se nároku na odpočet daně, a bylo proto opět na žalobci, aby tyto pochybnosti rozptýlil.
69. Návrhu na výslech pana P. před soudem nebylo vyhověno. Podle 75 odst.1 s.ř.s. soud při přezkoumání rozhodnutí správního orgánu vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Je tomu tak proto, že soud přezkoumává pravomocné rozhodnutí správního orgánu, tedy rozhodnutí, které je konečným rozhodnutím ve správním řízení. Tomu odpovídá i omezené dokazování před soudem. Podle § 77 s.ř.s. soud může zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem. Z uvedeného ustanovení vyplývá, že soudu nepřísluší provádět nové, ve správním řízení neprovedené důkazy. Shodně se žalovaným (viz bod 19 rozsudku) soud odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 74/2010 ze dne 19.12.2014, ze kterého vyplývá, že : „*Daňový subjekt ... je proto povinen navrhopvat již v daňovém řízení k prokázání svých tvrzení důkazy.....Pokud daňový subjekt tuto svoji povinnost nesplní, nemůže pak již*

rozhodnutí finančních orgánů z této skutečnosti vycházející následně zpochybňovat v řízení před soudem tím, že bude dodatečně navrhnout provedení důkazů, které již mohl uplatnit v daňovém řízení. Jinak řečeno, řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním.“

70. Ze shora uvedených důvodů soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.
71. Výrok o nákladech v řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s.ř.s., žalobce neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nepřísluší. Žalovanému správnímu orgánu náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 25. června 2020

Shodu s prvopisem potvrzuje: K. T.

JUDr. Hana Veberová v. r.
předsedkyně senátu