

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce: **I., s. r. o.,** zast. JUDr. Janem Hájkem, advokátem v Ústí nad Labem, Masarykova 43, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ústí nad Labem**, se sídlem Ústí nad Labem, Velká hradební 61, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 7. 2004, č. j. 15 Ca 108/2003 – 29,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 7. 2004, č. j. 15 Ca 108/2003 – 29 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce se jako stěžovatel včas podanou kasační stížností domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 7. 2004, č. j. 15 Ca 108/2003 - 29 a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v napadeném rozsudku dospěl k závěru, že je třeba zamítnout žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 31. 1. 2003, č. j. 11928-1999/120/02, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Ústí nad Labem ze dne 19. 3. 2002, č. j. 58660/02/214913/1033, kterým

byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 168 350 Kč.

Krajský soud vyšel při svém rozhodování z toho, že žalobce uplatnil za zdaňovací období roku 1999 jako daňový výdaj částku 253 000 Kč, která měla být zaplacena společnosti C., s. r. o. za provedení kontroly jeho operačního, databázového a informačního systému, serverů a uživatelských stanic v souvislosti s přechodem na rok 2000 a že o tomto zdanitelném plnění účtoval na základě faktur č. 2301 a č. 2913, vystavených dne 20. 10. 1999 a dne 29. 12. 1999.

Krajský soud měl za to, že správce daně prokázal existenci skutečností vyvracejících věrohodnost evidence vedené daňovým subjektem, protože z ní nebyl dostatečně zřejmý rozsah a podrobnější specifikace kontroly zmiňovaného hardwaru a softwaru, ani určení osob, jež se na této kontrole podílely a že z tohoto důvodu přešlo důkazní břemeno na žalobce, jehož povinností pak bylo prokázat, že uplatňovaný náklad skutečně vynaložil.

Žalobce v průběhu daňového řízení předložil smlouvu o dílo ze dne 1. 10. 1999, kterou jako odběratel uzavřel s dodavatelskou společností C., s. r. o., jejímž předmětem měla být již uvedená kontrola v období od října do prosince 1999, jež neohrozí běžnou pracovní činnost za odměnu ve výši 600 Kč za hodinu s navýšením o jízdné. Žalobce rovněž dodal správci daně výkaz, v němž byl uveden počet odpracovaných hodin na obou pracovištích v jednotlivých dnech měsíců října až prosince 1999 v celkovém součtu 405 hodin, který byl opatřen razítkem společnosti C., s. r. o.

Krajský soud dovodil, že smlouva o dílo sice prokazuje její uzavření, nikoliv však uskutečnění zdanitelného plnění. Stejně tak výkaz o počtu odpracovaných hodin je zcela obecný a neobsahuje specifikaci konkrétních činností, jež měly být v jednotlivých dnech provedeny a navíc v něm nejsou ani údaje o zaměstnancích dodavatele, kteří měli tyto sjednané činnosti provádět. Jejich jména nebylo možno zjistit ani z knihy návštěv či jiné evidence osob, které byly oprávněny vstoupit do areálu žalobce v obdobích prováděné kontroly. K předložení tohoto důkazního prostředku byl sice žalobce vyzván správcem daně dne 26. 6. 2001, ten však do protokolu ze dne 17. 7. 2001 sdělil, že požadovanou evidenci již nemá k dispozici.

Žalobce byl rovněž vyzván správcem daně dne 8. 8. 2001 k tomu, aby sdělil, kterých konkrétních počítačů se příslušné práce týkaly, kdo je za dodavatele prováděl a který zaměstnanec daňového subjektu je přebíral, kontroloval, schvaloval a při jejich provádění poskytoval konzultace. Žalobce jako daňový subjekt v odpovědi ze dne 22. 8. 2001 sdělil, že podrobnosti prací byly sjednány ústní dohodou podle konkrétních potřeb vztahujících se k jednotlivým počítačům a že kontrola připravenosti přechodu na rok 2000 byla provedena na všech počítačích, které byly na jeho pracovištích v Ú. n. L. a D. Za dodavatele po skončení prací předával hlášení o provádění kontrol a servisních zásahů M. P., který, ač není známo, zda práce vykonával sám nebo se spolupracovníky, měl volný přístup do příslušných objektů a převážně pracoval po skončení provozu na pracovištích. Za daňový subjekt pak při provádění prací poskytoval konzultace správce IT, který rovněž tyto práce po skončení i přebíral a vše pak schvaloval technický ředitel.

Krajský soud rovněž dovodil, že ani tyto sdělené skutečnosti nejsou způsobilé prokázat rozhodné podmínky pro uznání daňového výdaje. Je sice zřejmé, že i žalobce musel řešit problémy s přechodem hardwaru a softwaru na rok 2000, ale tato skutečnost ještě

nedokládá, že tak činil za pomoci společnosti C., s. r. o. a že právě této společnosti za provedenou kontrolu zaplatil částku, o níž účtoval uvedenými daňovými doklady. Jím uvedené skutečnosti pak představují jeho tvrzení, které nebylo doloženo žádnými důkazními prostředky a není proto možné z nich vycházet.

Jelikož žalobce v průběhu daňového řízení nepředložil ani nenavrhl další důkazní prostředky (např. evidence cizích osob, záznamy o postupu prací při provádění kontroly, konzultacích a odsouhlasení vykonané práce, návrhy na provedení výslechů zástupců a zaměstnanců společnosti C., s. r. o. v postavení svědků o tom, zda kontrola hardwaru a softwaru byla skutečně tímto subjektem žalobci provedena), dospěl krajský soud k závěru, že žalobce neprokázal vynaložení nákladů v částce 253 000 Kč na provedení kontroly hardwaru a softwaru a neunesl tak v tomto směru důkazní břemeno. Správní orgány proto nepochybily, že žalobci tento náklad neuznaly jako daňový výdaj a jeho žaloba se tudíž nemohla setkat s úspěchem.

V kasační stížnosti proti tomuto rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, která se opírá o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., žalobce jako stěžovatel odmítl závěry krajského soudu, pokud ten dospěl k tomu, že žaloba stěžovatele nemá opodstatnění.

Stěžovatel nejprve namítl, že ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, nelze vykládat tak, že může jít ze strany správce daně o jakoukoli pochybnost ohledně existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, ale jen o pochybnost značné intenzity, která existenci těchto skutečností přímo vyvrací. Takové pochybnosti zde nebyly. Stěžovatel v této věci neuvedl jen individuální údaje o pracovnících dodavatele a nedoložil listiny obsahující záznamy o konzultacích, kontrolách a přejímkách díla, ačkoliv tyto úkony byly prováděny a všechny i provedeny, ale bez písemných záznamů. Je tomu tak proto, že celá akce byla podřízena potřebám výrobního procesu, protože dodávka prací byla prováděna za provozu a nebylo možné ani potřebné pořizovat písemné záznamy o provedení konzultací, kontrolách a přejímkách díla. Tyto úkony za stěžovatele prováděl správce IT a schvaloval technický ředitel. Není proto rozhodné znát údaje o pracovnících dodavatele, který mohl využít subdodávek jiného dodavatele.

Stěžovatel má za to, že smlouva o dílo sice neprokazuje, že bylo dílo dodáno, avšak uskutečnění dodávky a i její rozsah jistě dokládá výčet hodin vyhotovený společností C., s. r. o. a počet počítačů. Písemné ověření přejímky dodávky nelze považovat za zpochybnění zvoleného způsobu, protože by toto písemné potvrzení vystavovaly stejné osoby, a to správce IT J. K. a technický ředitel J. K. Uskutečnění dodávky a její rozsah bylo proto možno ověřit nejen výslechem správce IT a technického ředitele, ale při větším úsilí i M. P., jednatele, jež vyřizoval dodávku za společnost C., s. r. o. Konečně nebylo od věci, aby správce daně zjistil u České správy sociálního zabezpečení, které pracovníky měla společnost C., s. r. o. a tyto jako svědky vyslechnout. Byla tu i možnost provést místní šetření u stěžovatele, pokud by snad byly pochybnosti o počtu počítačů. Souhrnně vzato, správce daně věděl jaké důkazní prostředky je možno využít, ale neučinil tak. Lze sice připustit, že stěžovatelem nebyl formálně učiněn návrh na výslech těchto svědků tak, že by bylo výslovně uvedeno jejich bydliště a další identifikační údaje, ale správce daně mohl bez jakýchkoli potíží tyto výslechy provést z úřední povinnosti. Je tomu tak proto, že o existenci těchto osob věděl a měl k dispozici údaje, podle nichž bylo možno tyto svědky ustanovit a vyslechnout. Ostatně tento postup lze dovodit i z ustanovení § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších

předpisů, podle něhož musí správce daně zjistit rozhodné skutečnosti co nejúplněji a za tím účelem provést i důkazy, které daňový subjekt nenavrhuje. Krajský soud však toto pochybení správce daně akceptoval.

Stěžovatel rovněž namítl, že teprve z výzvy správce daně ze dne 8. 8. 2001 vyplývá, že tento správní orgán zpochybňuje, zda vůbec došlo k uskutečnění zdanitelného plnění a že tedy nejde jen o rozsah tohoto plnění. Správce daně se však později při kontrole zaměřil jen na okolnosti týkající se rozsahu tohoto plnění jako např. napočet počítačů. Z tohoto bylo ovšem nutno logicky dovodit, že k uskutečnění plnění došlo a nebyl jen jednoznačný rozsah tohoto plnění. Tento postup správce daně je ale vadný, protože nebylo jednoznačné, co má být vlastně doloženo.

Žalované Finanční ředitelství v Ústí nad Labem v písemném vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že krajský soud posoudil správně otázku neunesení důkazního břemene stěžovatelem v daňovém řízení. Zákon č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, nestanoví, že správce daně musí mít „pochybnost, která přímo vyvrací věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví“, protože vyvracet tyto skutečnosti mohou pouze důkazy. Důvodná pochybnost o těchto skutečnostech pak opravňuje správce daně k tomu, aby vyzval daňový subjekt k prokázání skutečností, jež uvedl v daňovém přiznání. Z ustanovení § 31 odst. 2 citovaného zákona však nelze dovodit povinnost správce daně vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu. Správce daně jen posuzuje věrohodnost důkazních prostředků a rozhoduje o jejich osvědčení jako důkazu. Důkazní břemeno je podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, na daňovém subjektu. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze potom dovodit, že by rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. V této věci mohl tedy stěžovatel unést důkazní břemeno pouze tak, že by k prokázání jím tvrzených skutečností předložil důkazy nebo navrhl jejich provedení, což neučinil. Skutečnost, že stěžovatel neprokázal provedení prací společností C., s. r. o. a nikoli pouze jejich rozsah, jednoznačně vyplývá ze zprávy o daňové kontrole. Žalovaný správní orgán proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 7. 2004, č. j. 15 Ca 108/2003 - 29 zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal z podnětu podané kasační stížnosti napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 7. 2004, č. j. 15 Ca 108/2003 - 29 při vázanosti rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a i když sám neshledal vady uvedené v § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud při svém rozhodování vycházel z nerovnoměrného rozvržení důkazního břemene ve prospěch správce daně, ale vzal v úvahu i základní zásady daňového procesu.

Výrazem tohoto rozvržení důkazního břemene je povinnost správce daně prokazovat toliko skutečnosti uvedené v ustanovení § 31 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, mezi něž také náleží podle písmene c) existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Podaří-li se správci daně prokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem, přechází důkazní

břemeno na daňový subjekt (§ 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů), který pak musí prokazovat všechny skutečnosti, jež je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl vyzván správcem daně v průběhu daňového řízení. V takovém případě musí daňový subjekt uvést rozhodná fakta k prokázání toho, že jím uplatňované zdanitelné plnění bylo skutečně realizováno. Především pak musí daňový subjekt k prokázání svého tvrzení předložit průkazné důkazní prostředky či alespoň navrhnout jejich provedení v případě, že nemá možnost opatřit je sám. Pokud pak daňovým subjektem podané či na jeho návrh provedené důkazy prokazují tvrzení, která k rozhodným skutečnostem uvedl, přechází důkazní břemeno zpět na správce daně podle ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů. V opačném případě však platí, že daňový subjekt důkazní břemeno neunesl a správce daně tak může vydat rozhodnutí v jeho neprospěch.

Daňové řízení je tedy postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má dvě základní povinnosti. První povinností je povinnost daň přiznat a daňový subjekt tedy stíhá břemeno tvrzení. Druhou jeho povinností je povinnost toto své tvrzení doložit a stíhá jej proto důkazní břemeno. Toto své břemeno daňový subjekt plní v řízení důkazním, které vede správce daně. Naopak platí, že pokud daňový subjekt toto své důkazní břemeno unese a přesto chce správce daně daň vyměřit v jiné výši, než jak vyplývá z předložených důkazních prostředků, stíhá důkazní břemeno správce daně. Ten je povinen prokázat, že existují skutečnosti, které vyvracejí věrohodnost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem /§ 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů/.

Na druhé straně správce daně podle § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, musí dbát na to, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. Důkazy či jejich doplnění má právo navrhovat především daňový subjekt. V každém případě má však daňový subjekt právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě o daňové kontrole, ke způsobu jeho zjištění a případně navrhovat jeho doplnění /§ 16odst. 4 písm. f) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů/.

Právo daňového subjektu navrhovat důkazy a jejich doplnění není omezeno pouze na řízení před správním orgánem I. stupně. Pro odvolací řízení podle § 48 a násl. zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, není pro daňový subjekt stanoveno žádné omezení, pokud se týče uvádění nových skutečností a nových důkazů.

V jakémkoliv právním procesu, v němž je nutno provádět dokazování o určité skutečnosti (včetně daňového řízení), lze takové dokazování provádět s větší či menší mírou pečlivosti a do větších či menších podrobností. Avšak i to nejpodrobnější dokazování vždy může být napadeno výtkou, že tu mohly být provedeny ještě důkazy další, které zjištěnou skutečnost vyvracejí nebo alespoň oslabují či znevažují. Aby však vůbec ve věci mohlo být rozhodnuto, musí být každé dokazování v jistém okamžiku ukončeno, další případné návrhy odmítnuty a výsledky dokazování zhodnoceny.

Obecně pak platí,že správce daně není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu (§ 2 odst. 1, 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů) a nemusí z navrhovaných důkazů provést ty důkazy, jimiž mají být prokázány skutečnosti, které jsou pro posouzení projednávané věci nerozhodné a právně nevýznamné. Na druhou stranu, rozhoduje-li správní orgán v neprospěch daňového subjektu,

protože daňový subjekt neprokázal své tvrzení (z důvodů neunesení důkazního břemene podle ustanovení § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů), pak takový závěr předpokládá, že správní orgán řádně a úplně provedl navržené důkazy. Důkaz, který daňový subjekt k prokázání svého tvrzení označil, není třeba provést zásadně jen tehdy, jestliže jeho prostřednictvím nepochybně nemohou být rozhodné skutečnosti prokázány. Správní orgán rovněž nemůže provedení důkazů odmítnout s odůvodněním, že od důkazu nelze očekávat, že by potvrdil pravdivost tvrzené skutečnosti, např. u navržených svědků s poukazem na ekonomickou či personální propojenost s daňovým subjektem, neboť správní orgán nemůže předem hodnotit pravdivost a věrohodnost důkazů, aniž by vůbec tyto důkazy provedl (shodně rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 6. 2003, sp. zn. 22 Ca 421/2002, uveřejněný pod č. 39/2003 Sbírky NSS).

Shora uvedené zásady při provádění dokazování před správním orgánem jsou praktickým vyjádřením ústavně zaručeného práva na zajištění nestranného a spravedlivého procesu vyplývajícího z článku 36 odst. 1 Listiny základních práva svobod.

Nejvyšší správní soud nepovažuje za opodstatněnou námitku stěžovatele, jež se týká výkladu a posouzení aplikace ustanovení § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, krajským soudem.

Nejvyšší správní soud má za to, že krajský soud v tomto směru nepochybil, když dovodil, že daňový subjekt předložením smlouvy o dílo ze dne 1. 10. 1999 a přiloženého výkazu o počtu odpracovaných hodin z téhož dne, který je opatřen razítkem společnosti C., s. r. o., nedostál svým povinnostem stran prokázání skutečného rozsahu a podrobnější specifikace kontroly hardwaru a softwaru a určení osob, které se měly na této dodávce podílet. Je tomu tak proto, že na tomto výkazu o počtu odpracovaných hodin jsou uvedeny odpracované hodiny v budoucnu na obou pracovištích stěžovatele v konkrétně tam vyjmenovaných dnech v měsíci říjnu až prosinci 1999a navíc faktura č. 2301 na zaplacení částky 243 000 Kč z celkové částky 253 000 Kč byla společností C., s. r. o. vystavena již 20. 10. 1999. V tomto směru nešlo o nějaké pochybnosti menší intenzity, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti, ale šlo o pochybnosti týkající se samotné podstaty dodávky a provedení kontroly, jež z předložených dokladů bez dalšího nevyplývala pro jejich obecnost a neprůkaznost, jak o tom hovoří v rozsudku krajský soud. V důsledku těchto skutečností pak krajský soud správně dovodil, že důkazní břemeno přešlo na stěžovatele, jehož povinností bylo prokázat, že uplatňovaný náklad skutečně vynaložil.

Nejvyšší správní soud však ve světle uvedeného výkladu o dokazování považuje za opodstatněnou námitku kasační stížnosti, jež se týká neprovedení všech potřebných důkazů správcem daně.

V tomto případě se sice stěžovatel při projednání zprávy o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů) nevyjádřil ke zjištěným skutečnostem přímo do protokolu o ústním jednání dne 12. 3. 2002, kde toliko uvedl, že trvá na svých námitkách sdělených správci daně v předchozích jednáních a v korespondenci, ani nenavrhl jejich doplnění, nicméně k výzvě správce daně ze dne 8. 8. 2001 a v odvolání proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí označil zcela konkrétní důkazní prostředky, jimiž měly být prokazovány skutečnosti, které jsou pro posouzení projednávané věci rozhodné a právně významné.

Správce daně dne 8. 8. 2001 totiž vyzval stěžovatele, aby mu do 14 dnů ode dne doručení sdělil mimo jiné, kterých konkrétních počítačů se dodávka prací týkala, kdo práci za společnost C., s. r. o. prováděl, kdo za společnost I., spol. s. r. o. konzultoval a kontroloval plnění ujednání z písemné smlouvy ze dne 1. 10. 1999 a kdo práci za tento daňový subjekt přebíral a odsouhlasil. Stěžovatel v dopise ze dne 22. 8. 2001 odpověděl správci daně, že podrobnosti prací byly sjednány ústní dohodou podle konkrétních potřeb vztahujících se k jednotlivým počítačům, že kontrola připravenosti přechodu na rok 2000 byla provedena na všech počítačích, které byly na jeho pracovištích v Ústí nad Labem a Děčíně, že za dodavatele C., s. r. o. po skončení prací předával hlášení o provádění kontrol a servisních zásahů M. P., který, ač není známo, zda práce vykonával sám nebo se spolupracovníky, měl volný přístup do příslušných objektů a převážně pracoval po skončení provozu na pracovištích a že za daňový subjekt I., spol. s. r. o. při provádění prací poskytoval konzultace správce IT, který rovněž tyto práce po skončení i přebíral a vše pak schvaloval technický ředitel.

Z této odpovědi stěžovatele je obsahově zcela zřejmé, že je přáním stěžovatele, aby správce daně provedl dokazování výslechem těchto fyzických osob, protože zjištění z těchto důkazů učiněná, jsou významná pro posouzení celé věci. Jiné chápání tohoto sdělení stěžovatele ze dne 22. 8. 2001, než jako návrh na provedení dokazování výslechem osob tam uvedených, by bylo přepjatým formalismem. Je tomu tak i proto, že předmět jejich výslechu je patrný z výzvy správce daně a identifikace těchto osob je zřejmá (M. P. má bydliště a povolání uvedeno ve výpisu z obchodního rejstříku založeného ve spise a správce IT J. K. a technický ředitel J. K. jsou zaměstnanci stěžovatele, kteří by mohli vypovídat ke skutečnostem, jež požaduje správce daně v písemné formě). Správce daně by proto nevyhledával důkazní prostředky svědčící daňovému subjektu a z výpovědí uvedených osob by pak mohl usuzovat zejména na to, zda kontrola hardwaru a softwaru (zdanitelné plnění) byla skutečně stěžovateli poskytnuta společností C., s. r. o., v jakém rozsahu a v jaké ceně. Ostatně návrh na doplnění dokazování v uvedeném směru vyplývá i z argumentace odvolání stěžovatele ze dne 7. 5. 2002 proti prvostupňovému správnímu rozhodnutí, které poukazuje na obsah sdělení ze dne 22. 8. 2001 a k němu navržené důkazy.

Nejvyšší správní soud má z uvedených důvodů za to, že výslechy M. P., J. K. a J. K. jsou pro posouzení celé věci nezbytné a jejich prostřednictvím mohou být prokázány rozhodné skutečnosti, které potřebovaly vědět pro své rozhodování i správní orgány. Jelikož tyto důkazy správce daně neprovedl a přesto došel k závěru, že stěžovatel jako daňový subjekt neprokázal předloženými důkazními prostředky opodstatněnost zahrnutí částky 253 000 Kč jako náklad do daňových výdajů, postupovaly oba správní orgány v rozporu s ustanovením § 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů.

Nejvyšší správní soud proto došel k závěru, že z podnětu kasační stížnosti stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 7. 2004, č. j. 15 Ca 108/2003 - 29 je třeba zrušit tento rozsudek pro vady řízení uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. a věc z tohoto důvodu vrátit Krajskému soudu v Ústí nad Labem k dalšímu řízení (§ 110 odst.1 s. ř. s.).

V tomto řízení krajský soud znovu posoudí zákonné podmínky pro doplnění dokazování v daňovém řízení zejména o výslechy M. P., J. K. a J. K. k podstatným skutečnostem v této daňové věci, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud rozhodl o kasační stížnosti rozsudkem bez jednání, protože mu takový postup umožňuje ustanovení § 109 odst.1 s. ř. s.

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. listopadu 2005

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu