

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **R. L. B.,** zastoupené JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem Kosmova 20, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě,** se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 10. 2008, č. j. 6723/08-1102-803084, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 10. 2009, č. j. 22 Ca 352/2008 - 46,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 8. 10. 2009, č. j. 22 Ca 352/2008 - 46, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalovaný (dále i „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku, kterým krajský soud zrušil výše uvedené rozhodnutí žalovaného; jím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti dodatečnému platebnímu výměru vydanému Finančním úřadem Ostrava II. Správce daně tímto rozhodnutím doměřil žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2003.

I.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že předmětem sporu v dané věci je otázka, zda-li mohl správce daně pominout výslech žalobkyní navrhovaného svědka, jenž měl potvrdit, zda sporné dodávky prací byly ve skutečnosti provedeny a dodány. To vše za situace, kdy z dokladů žalobkyně nebylo zcela zřejmé, kdo fakturované práce pro ni prováděl; žalobkyně totiž neověřila, zda předmětné práce provádějí subjekty, které jsou na dokladech uvedeny.

Soud zdůraznil, že za takové situace měly správní orgány žalobkyni umožnit prokázat všemi dostupnými prostředky skutečné vynaložení daňových nákladů.

K návrhu žalobkyně byl vyslechnut svědek K.; ten uvedl, že práce neprováděl a faktury nevystavil ani nepodepsal. Uvedl však také, že v té době s ním ve firmě byl V. J. a je pravděpodobné, že mohl bez jeho vědomí práce provádět a fakturovat právě on. Pouhá skutečnost, že svědek K. nesdělil žalovanému bližší identifikaci V. J. nemůže být příčinou rezignace na provedení tohoto důkazu. Soud zdůraznil, že v takovém případě je správce daně povinen vyzvat daňový subjekt k upřesnění okruhu otázek, ke kterým může navržený svědek vypovídat a rovněž tak měl vyzvat svědka K. ke sdělení bližších údajů o V. J. To vše obzvláště za situace, kdy svědek L. vypověděl, že na předmětné stavbě žalobkyně pracoval, a to pro V. J., jemuž práce fakturoval, přičemž faktura zněla na odběratele J. K., ale s poznámkou „pro pana J.“.

II.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“); tvrdí, že napadený rozsudek je nezákonný, neboť soud nesprávně zodpověděl právní otázku týkající se dokazování v daňovém řízení.

Stěžovatel je přesvědčen, že dostál všem zákonným povinnostem při vedeném dokazování. Zdůraznil, že důkazní břemeno spočívá předně na daňovém subjektu a je právě na něm, aby prokázal, co sám v daňovém přiznání tvrdí. V souzené věci žalobkyně tvrdila (v protokolu o ústním jednání ze dne 20. 9. 2005), že stavební práce na opravách nemovitosti Hrubá Voda zajišťovala sama nebo na doporučení svých známých, prováděly je firmy, které jí vystavily doklady, jež předložila správci daně. Spornou fakturu č. 11/2003 ze dne 10. 7. 2003 měl dle jejího obsahu vystavit J. K., fakturovaná částka za nespecifikované práce v obci Hlubočky v měsících 4. - 7. 2003 činila 446 000 Kč. Její přílohou je příjmový pokladní doklad na částku 468 300 Kč s DPH, přijato od R. B. Do protokolu o ústním jednání ze dne 21. 10. 2005 uvedl J. K., že R. B. nezná, nepracoval pro ni, zmíněnou fakturu nevystavil a podpis ani razítko na ní nejsou jeho. V prohlášení, správci daně doručeném dne 13. 12. 2007 J. K. uvedl, že p. B. nezná, předmětné práce neprovedl, ale mohl je provést jeho bývalý společník s tím, že tedy předmětnou fakturu zpětně zahrne do svého účetnictví. K dalšímu výslechu byl svědek K. předvolán na den 21. 3. 2008, nedostavil se; dostavil se však v náhradním termínu dne 27. 3. 2008, zopakoval, že práce neprováděl, fakturu nevystavil a současně připustil, že v roce 2003 spolupracoval s V. J., který bydlí někde na D., ulici však nezná.

Zástupce žalobkyně navrhl konfrontaci svědka J. a Ing. C., a to za účelem potvrzení nebo vyvrácení výpovědi svědka J. Svědeckou výpověď pana J. nebylo však možno provést, neboť jeho identita nebyla zjištěna, a to i přes aktivní zjišťování správce daně z dostupných registrů. Tento postup žalovaný obsáhle odůvodnil v žalobou napadeném rozhodnutí, podrobně popsal jednotlivé kroky a hodnocení veškerých důkazů a svědeckých výpovědí souvisejících s pracemi pro žalobkyni. Ani svědek C., uvedený žalobkyní jako hlavní objednatel všech prací, pověřený řízením a vyplácením peněz, nikdy neuvedl jakoukoliv spolupráci s navrhovaným svědkem J. Identifikace osob z dostupných

registrů je limitována minimálně znalostí rodného čísla, v registru daňových subjektů se nikdy jméno V. J., bytem D., nevyskytovalo. Žalobkyně sama neprokázala (ani daňovým dokladem, ani jiným způsobem) provedení deklarovaných prací a tedy především ani uskutečněný výdaj (úhradu) za tyto práce. Není tedy skutečností, jak se domnívá krajský soud, že by správce daně odmítl provést výslech svědka J. Nadto, správce daně měl důvodné pochybnosti o provádění tvrzených prací v deklarovaném čase, neboť stavební povolení na tuto činnost bylo vydáno až v roce 2004.

V roce 2008 žalobkyně podala správci daně žádost o povolení přezkoumání rozhodnutí dle § 55b daňového řádu. Až v rámci tohoto dalšího řízení navrhla důkaz protokolem o ústním jednání, sepsaném na Finančním úřadě ve Frýdku Místku, v němž je zachycena výpověď svědka M. L. Ten uvedl, že „mu jeden známý dohodil práci pro pana J. z O. D., který prováděl na objektu v Hlubočkách, fakturu za tyto práce uvedl v účetnictví za rok 2003 a pokusí se ji dohledat“. Svědkem L. následně dohledaná faktura - daňový doklad č. 6/03, ze dne 3. 7. 2003 na částku 423 400 Kč však byla vystavena na dodavatele: M. L., na odběratele: J. K. (ne V. J.). Ani tyto nově uváděné skutečnosti v jiném řízení však, dle přesvědčení žalovaného, neprokazují oprávněnost uplatnění faktury č. 11/2003 ze dne 10. 7. 2003 dodavatele J. K. do daňových výdajů žalobkyně.

Stěžovatel je přesvědčen, že vedl celé řízení ve shodě se zákony, všem svým povinnostem dostál; je to naopak žalobkyně, kdo neunesl své důkazní břemeno. Rozhodnutí žalovaného je podrobně odůvodněno. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud ze všech nyní uváděných důvodů rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Žalobkyně ve svém vyjádření odmítla důvodnost kasačních námitek, zcela se ztotožnila se závěry vyslovenými krajským soudem a navrhla, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Podstatnou předestřenou kasační námitkou je posouzení zákonnosti vedení daňového řízení, respektive zákonnosti postupu při dokazování v jeho rámci. Spornými se ve věci staly dvě otázky, přičemž zodpovězení první z nich podmiňuje odpověď na druhou. K zodpovězení je předně otázka, zda-li měly správní orgány dostatek důvodů pro závěr o vyloučení faktury č. 11/2003 ze dne 10. 7. 2003 z výdajů ovlivnitelných základ daně; druhou otázkou je, zda-li mohl za dané situace správce daně upustit od výslechu žalobkyní navrženého svědka.

Na tomto místě považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné připomenout, že podmínky, za nichž lze uplatnit daňový výdaj jsou upraveny předně v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů.

Podle § 24 odst. 1 tohoto zákona, ve znění účinném pro rok 2003, se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů pro zjištění základu daně odečtou ve výši prokázané poplatníkem. Z tohoto úhlu je tedy vždy nejprve nutno nahlížet na výdaj, který si hodlá daňový subjekt uplatnit, odečíst od základu daně.

Z § 24 zákona o daních z příjmů tedy primárně vyplývá, že za výdaje snižující daňový základ poplatníka lze uznat pouze takové výdaje, které poplatník: 1/ skutečně vynaložil, 2/ vynaložil v souvislosti se získáním zdanitelných příjmů, 3/ vynaložil v daném zdaňovacím období, 4/ o nichž tak stanoví zákon. Právě již první podmínka skutečného vynaložení nebyla žalobkyní prokázána. Je nutné ještě dodat, že pro posouzení, zda jsou výdaje daňově uznatelné, je sice podstatná jejich souvislost s podnikáním i dosaženým příjmem daňového subjektu, avšak splnění těchto náležitostí není předmětem zkoumání v souzeném případě.

Zákon o daních z příjmů ve zmíněném ustanovení tak stanovuje přesné podmínky, pouze za jejichž existence lze takový výdaj úspěšně uplatnit. Ne každý uplatněný výdaj může proto obstát jako výdaj daňově uznatelný.

Daňový subjekt, který výdaj zanese do svého účetnictví a následně jej promítne do svého daňového přiznání, je povinen v případě pochybností prokázat, že jej skutečně vynaložil, a to tím způsobem, jakým deklaroval na příslušném účetním dokladu.

Jak již opakovaně Nejvyšší správní soud zdůrazňoval, důkazní břemeno spočívá v prvé řadě na daňovém subjektu. Je to tedy právě daňový subjekt, který má povinnost prokázat vše, co sám tvrdí v daňovém přiznání. Zákonný rámec procesu dokazování vedeného v průběhu daňového řízení tvoří § 31 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Podle tohoto ustanovení daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování, nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.

Prokazování uskutečnění výdaje je prvotně záležitostí účetního dokladu, současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálně právním. To znamená, že ani formálně perfektní účetní doklady se všemi požadovanými náležitostmi nestačí k prokázání uskutečnění transakce v nich deklarované, není-li jimi věrohodně prokázáno, že k jejímu uskutečnění fakticky došlo. Vznikne-li v průběhu daňového řízení pochybnost o uskutečnění výdaje v tvrzené podobě, je povinností daňového subjektu, který předmětný výdaj zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení; v opačném případě jde stav důkazní nouze k jeho tíži.

Důkazní břemeno počne daňový subjekt tížit tehdy, vyjádří-li správce daně srozumitelně relevantní pochybnosti o tvrzení daňového subjektu; ten je pak povinen tvrzené skutečnosti prokázat. Je proto nezbytné, aby daňový subjekt prokázal v daňovém řízení správci daně nejen to, zda došlo k faktickému uskutečnění zdanitelného plnění, ale i to, zda toto plnění uskutečnila právě ta osoba, jež je jako poskytovatel tohoto plnění uvedena v dokladu, který daňový subjekt jako důkaz k prokázání tvrzeného právního stavu předkládá a předně pak zda a komu byl výdaj (platba za provedení práce) vyplacen.

Hodlá-li totiž daňový subjekt uplatnit daňový výdaj, nese odpovědnost za obsah daňového dokladu, zahrnutého do svého účetnictví, z něhož výše výdaje plyne.

Žalobkyni se v průběhu daňového řízení nepodařilo prokázat, že na faktuře uvedená osoba pro ni uskutečnila fakturované práce a rovněž tak neprokázala, a to ani jinými důkazními prostředky, že by tvrzený výdaj uskutečnila ve prospěch někoho jiného (jiné konkrétní osoby).

Na tomto místě je nutné i obecně připomenout, že důkazní břemeno, které daňový subjekt ve smyslu § 31 odst. 9 daňového řádu stíhá, nelze přenášet s poukazem na § 31 odst. 8 citovaného zákona na správce daně. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, nelze s odkazem na toto ustanovení dovozovat, že je to naopak správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za stěžovatele; přitom v případě, že tak neučinil, dospět k závěru, že rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění.

Na druhé straně je jistě legitimní, označí-li daňový subjekt osoby, které by mohly přitakat jeho tvrzení, je zpravidla nutné, aby správce daně jejich výslech zajistil a umožnil tak daňovému subjektu prokázat jeho tvrzení. Vždyť jedním ze základních cílů daňového řízení, vyjádřeném v § 1 odst. 2 daňového řádu, je správné a úplné zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Taková potřeba nastane zejména tehdy, není-li daňová povinnost prokázána již dostatečně spolehlivě užitím jiných důkazních prostředků, zvolených správcem daně, při zachování možnosti součinnosti daňového subjektu s ním.

Z rozhodnutí správních orgánů, ze správního spisu, jakož i ze žaloby samotné, je zřejmé, že stěžovatelce bylo v rámci správního řízení umožněno hájit svá práva a předkládat důkazy a navrhovat jejich provedení. Z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí je zřejmé, že správní orgány bohatě požadavkům stěžovatelky vyhověly, výslechy navržených svědků (J. K., Ing. C.) prováděly, stěžovatelka měla možnost být účastna výslechu svědků a klást jim otázky. Potud tedy správní orgány svým zákonným povinnostem vztahujícím se vedení daňového řízení dostály.

Žalobkyně je však přesto nespokojena s aktivitou správce daně při vedení dokazování jí tvrzených skutečností, domnívá se, že správní orgány měly být aktivnější při vyhledávání důkazů, respektive při vyhledání identifikace osoby, kterou požadovala vyslechnout jako svědka. Skutečností je, že ačkoliv hodlala prokazovat, že plnění měl ve skutečnosti poskytovat V. J., ačkoliv byl na daňovém dokladu označen J. K., nedokázala uvést bližší údaje o této osobě, podařilo se jen zjistit sdělením svědka K., že V. J. bydlí někde na D., ulici však nezná. I přes tento skutkový stav dospěl krajský soud k závěru, že správní orgány měly být v této otázce aktivnější a ještě jednou se domáhat zjištění bližší identifikace navrhovaného svědka J. u J. K., ačkoliv již správním orgánům do protokolu o ústním jednání zřetelně uvedl, že bližší údaje o J. nemůže poskytnout, neboť je nezná. Toto přesvědčení však Nejvyšší správní soud nesdílí.

Otázkou povinnosti správce daně provést žalobcem navržený důkaz výslechem svědků, přesto že žalobce svědky dostatečně neidentifikoval a správci daně se nepodařilo v řízení zjistit jejich kontaktní údaje nezbytné k tomu, aby jim mohl doručit výzvy

k součinnosti, se již Nejvyšší správní soud podrobně zabýval v rozsudku ze dne 14. července 2008, č. j. 8 Afs 70/2007 - 102 (všechna uváděná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). Uvedl zde, že *„navrhne-li daňový subjekt k prokázání svého tvrzení provedení důkazu (§ 31 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), musí jej dostatečně identifikovat, neboť možnost správce daně provést důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Nelze přičítat k tíži daňového orgánu, že se mu nepodařilo vyhledat nedostatečně identifikovaný důkazní prostředek. Navrhuje-li daňový subjekt výslech svědka, musí jej přesně označit, včetně kontaktních údajů, a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení.“*

Pro posouzení kasační stížnosti je nyní rozhodující řešení otázky, zda byl správce daně povinen provést žalobkyní navržený důkaz výslechem svědka.

Jak bylo již uvedeno shora, podle § 31 odst. 9 daňového řádu spočívá v daňovém řízení důkazní břemeno na daňovém subjektu. Nesplní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost v řízení před daňovým orgánem, nemůže být taková skutečnost přičítána k tíži tohoto orgánu. Daňové řízení, resp. dokazování v jeho průběhu, není založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (shodně i rozsudek NSS ze dne 9. 2. 2005, č. j. 1 Afs 54/2004 - 125, publikovaný pod č. 1022/2007 Sb. NSS). Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení skutečnosti, které tvrdí, nelze s odkazem na § 31 odst. 8 daňového řádu dovozovat, že je to správce daně, kdo byl povinen tyto skutečnosti prokazovat za daňový subjekt, a neučinil-li tak, dospět k závěru, že rozhodnutí daňového orgánu bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění a je nezákonné. Neunesení důkazního břemene žalobcem neznamená, že správce daně má povinnost relevantní důkazy sám vyhledávat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 - 89, č. 618/2005 Sb. NSS, a ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72, www.nssoud.cz).

Pokud daňový subjekt navrhne k prokázání svého tvrzení provedení důkazu, musí důkazní prostředek dostatečně identifikovat. Možnost správce daně vyhledat (a následně provést) důkazní prostředek navržený daňovým subjektem je limitována poskytnutými údaji. Je tedy ve vlastním zájmu daňového subjektu, navrhuje-li v daňovém řízení důkaz k prokázání svého tvrzení, aby jej dostatečně identifikoval. Nelze přitom přičítat k tíži daňového orgánu, že se mu nepodařilo důkazní prostředek navržený daňovým subjektem vyhledat. V této souvislosti je nutno opakovaně zdůraznit, že důkazní povinnost v daňovém řízení primárně stíhá daňový subjekt.

Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že když daňový subjekt navrhuje výslech svědka, musí jej jednak přesně označit a zásadně musí uvést, co má být jeho výpovědí prokázáno ve vztahu k předmětu daňového řízení (srov. rozsudek ze dne 26. 6. 2007, č. j. 8 Afs 65/2005 - 79, a obdobně i rozsudek ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003 - 101, www.nssoud.cz).

V posuzované věci z daňového spisu vyplývá, že v průběhu předmětného daňového řízení se spornými stalo více výdajových dokladů; plnění na nich uvedená nemohl pro absenci důkazních prostředků správce daně uznat jako daňový výdaj a nejsou nyní ani

předmětem sporu. Tím se stala pouze jediná faktura č. 11/2003 ze dne 10. 7. 2003. Faktura měla být vystavena J. K. a měly jí být účtovány žalobkyni práce provedené v měsících 4 - 7/2003 v sanatoriu v obci Hlubočky u Olomouce; plnění blíže nespecifikovaných prací znělo na částku 446 000 Kč.

Svědek K. do protokolu o ústním jednání ze dne 21. 10. 2005 uvedl, že v roce 2003 spočívalo jeho podnikání v provádění zemních prací dalšími lidmi, které si najímal, všechny práce dělal jen v Ostravě, žalobkyni nezná a nevzpomíná si, že by pro ni pracoval. Fakturu tedy nevystavil, nepodepsal a razítko není jeho.

V souvislosti s tvrzenými pracemi pro žalobkyni byl svědek K. předvolán opakovaně na den 27. 3. 2007, nedostavil se po předchozí omluvě a jeho výslech se proto neuskutečnil. Opakování svědecké výpovědi navrhla žalobkyně při jednání před správcem daně dne 5. 12. 2007. Dne 13. 12. 2007 správce daně obdržel podání „oprava výpovědi“ od J. K.; v něm uvedl, že žalobkyni nezná, práce v Hlubočkách neprovedl. Měl je provést jeho (blíže nespecifikovaný) kolega.

K podání svědecké výpovědi se dne 21. 3. 2008 J. K. nedostavil; v náhradním termínu pak dne 27. 3. 2008 do protokolu zopakoval svoji výpověď ze dne 21. 10. 2005, uvedl, že zmiňovaným partnerem byl V. J., který bydlí někde na D., ulici však nezná. Téhož dne zástupce žalobkyně navrhl provést výslech svědka J. s tím, že adresu dodá J. K. do 2. 4. 2008. Navrhl rovněž konfrontaci svědka J. s Ing. C. za účelem potvrzení či vyvrácení svědecké výpovědi V. J. Přislíbenou identifikaci V. J. však ani žalobkyně, ani J. K. neprovedli. Rovněž tak svědek C., označený žalobkyní jako hlavní objednatel prací, pověřený řízením a vyplácením peněz, o spolupráci s J. nikdy před správcem daně nehovořil.

Poté, co žalobkyně v podání ze dne 27. 3. 2008 navrhla provedení výslechu svědka J. (bez jakékoliv bližší identifikace) a jeho konfrontaci se svědkem C. v souvislosti s možností, že ve skutečnosti práce prováděl V. J. (nikoliv J. K., jak bylo uvedeno na sporné faktuře), správce daně již z dostupných svědeckých výpovědí a důkazů (v napadeném rozhodnutí podrobně popsaných) odůvodnil, proč již nebude svědka J. vyslýchat. Žalobkyně sama bližší identifikaci svědka J. neuvedla, svědek K., který měl v dřívějším čase s takovou osobou podnikat výslovně uvedl do protokolu o ústním jednání, že jeho bližší identifikaci nezná, respektive dle uvedené částečné identifikace (jméno a možná oblast, v níž má tato osoba bydliště), správce daně v registru daňových subjektů takto stroze identifikovanou osobu nenalezl.

Jak již bylo uvedeno, důkazní povinnost v daňovém řízení primárně stíhala žalobkyni; ta k prokázání provedení prací, resp. k prokázání plnění z předmětné faktury navrhla výslechy dalších svědků, mnohé z nich provedeny byly a na základě takto zjištěného stavu dospěl žalovaný k závěru, který v napadeném rozhodnutí vyjádřil. V žádném případě nelze přičítat k tíži správce daně, že se mu přes zřejmou snahu nepodařilo v daňovém řízení zjistit kontaktní údaje žalobkyní navrženého svědka, nezbytné k doručení výzvy k součinnosti.

Při hodnocení takové důkazní situace je rovněž mít třeba na paměti, že zpravidla účetní doklad vystavený jinou osobou než tou, která ve skutečnosti plnění uskutečnila, nemůže být relevantním důkazem; na „pravosti“ takového důkazního prostředku nemůže ničeho změnit ani žádná svědecká výpověď ani znalecký posudek. Prokazování uskutečnění daňového výdaje fakturami, u nichž bylo nade vší pochybnost prokázáno, že nebyly vystaveny tím, kdo je na nich jako vystavovatel uveden, nemůže vést k závěru o prokázání výdaje ve smyslu ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Již sám o sobě nemůže být věrohodný doklad, obsahuje-li údaj, který není pravdivý (shodně též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 4. 2006, č. j. 5 Afs 40/2005 - 72). Je tedy naopak otázkou, jak by, i v hypotetickém případě výpovědi svědka J., byla hodnocena celá situace ve vztahu k uznání deklarovaného výdaje.

Krajský soud proto pochybil, když zrušil rozhodnutí stěžovatele pro procesní pochybení spočívající v tom, že správce daně neprovedl výslech navrženého svědka J. Tento závěr činí Nejvyšší správní soud rovněž s vědomím pochybení krajského soudu spočívajícího v tom, že se řádně nezabýval důvody, proč výslech nemohl být proveden a především pak, zda i bez tohoto výslechu neměl správce daně dostatek důkazů k jím přijatým závěrům. Vždyť právě soubor důkazů ve svém celku a v jejich vzájemných souvislostech může poskytnout odpověď na případnou důkazní nouzi ve vztahu k tvrzeným skutečnostem (zde k plnění z faktury č. 11/2003).

V dalším řízení se tedy krajský soud zaměří na soubor důkazů, z nichž správní orgány vycházely a z nichž dovodily neuznatelnost výdaje deklarovaného dokladem č. fa 11/2003. Přitom je nutno mít rovněž na zřeteli, že výslech svědka L. navrhla žalobkyně v odlišném řízení, v řízení o mimořádném opravném prostředku; soubor správními orgány užitých důkazů je z tohoto pohledu nutno zohlednit k době vydání žalobou napadeného rozhodnutí, neboť právě do této doby byla koncentrována fáze dokazování.

Nejvyšší správní soud připomíná, že ne každé procesní pochybení správního orgánu je důvodem ke zrušení jeho rozhodnutí, ale takovým důvodem je pouze podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Nejvyšší správní soud setrvale judikuje, že o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. rozsudek ze dne 8. 3. 2007, č. j. 8 Afs 102/2005 - 65).

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V něm krajský soud rozhodne vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Krajský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 25. února 2010

JUDr. Lenka Kaniová

předsedkyně senátu