



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **RACING TEAM s. r. o.**, se sídlem Rudoltice 116, zastoupena JUDr. Tomášem Vymazalem, advokátem se sídlem 28. října 463/3, Olomouc, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové**, se sídlem Horova 17, Hradec Králové, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 11. 2007, čj. 10732/07-1300-604057, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 12. 12. 2008, čj. 31 Ca 11/2008 - 31,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí (dále jen „správce daně“) ze dne 29. 6. 2007, čj. 66116/07/273910/2321, jímž byla žalobkyni dodatečně vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 116 600 Kč za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2003.

[2] V odůvodnění svého rozhodnutí žalovaný popsal výsledky daňové kontroly, v jejímž průběhu bylo mj. zjištěno, že žalobkyně v daňovém přiznání k DPH v uvedeném zdaňovacím období uplatnila nárok na odpočet DPH v celkové výši 134 200 Kč, a to podle přijaté faktury č. 300152 vystavené společností PEL-TRADE s. r. o. (dále jen „PEL-TRADE“) jako zprostředkovatelem reklamy. Podle popisu předmětu plnění na této faktuře byl žalobkyni fakturován návrh a umístění reklamy v časopise NEXT, číslo 2/2003 - 2 stránky. Celková částka základu daně činila 610 000 Kč, DPH v sazbě 22 % činila 134 200 Kč. K uskutečnění zdanitelného plnění mělo dojít 1. 12. 2003. Dále bylo zjištěno, že vydavatel časopisu NEXT fakturoval za tuto reklamu společnosti PEL-TRADE částku ve výši 40 000 Kč bez DPH.

[3] Správce daně v průběhu daňové kontroly obdržel písemnosti obsahující skutečnosti zjištěné Policií ČR a místně příslušnými finančními úřady v souvislosti s činností osob, které jednaly jménem společnosti PEL-TRADE. Svým jednáním kromě jiného měly za zdaňovací období roků 2002 a 2003 způsobit škodu při vyplácení nadměrných odpočtů na DPH. Z výpovědí těchto osob na Policii ČR v rámci přípravného řízení trestního a dalších důkazních materiálů (mj. odposlechy telefonních hovorů) bylo zjištěno, že zástupci společnosti PEL-TRADE mimo nabídku vystavování tzv. fiktivních faktur nabízeli potencionálním odběratelům jako zprostředkovatelé možnost vystavit faktury za reklamu, a to za situace, kdy částka fakturovaná společností PEL-TRADE jako zprostředkovatelem reklamy byla mnohonásobně navýšena proti ceně, která byla skutečně zaplacená.

[4] Správce daně v průběhu kontroly zjistil, že skutečné náklady na zveřejnění reklamy byly mnohonásobně nižší, než bylo žalobkyni fakturováno společností PEL-TRADE, a proto nabyt pochybnosti o oprávněnosti uplatněného odpočtu DPH. Správce daně proto dospěl k závěru, že obchodní transakce byla uskutečněna za účelem krácení daňové povinnosti. Žalobkyně hradila cenu za reklamu v úmyslně navýšené částce, která se jí vrátila zpět poté, co si za tuto transakci strhla PEL-TRADE provizi. Se skutečnostmi zjištěnými v průběhu kontroly byl seznámen jednatel žalobkyně P. F.. Jednatel byl současně vyzván, aby se k těmto skutečnostem vyjádřil a předložil doklady, jimiž by mohly být prokázány skutečné náklady na provedení reklamy. Jednatel žalobkyně předložil předmětnou fakturu, objednávku a časopisy s reklamou. Na návrh žalobkyně provedl správce daně též výslech navrhovaných svědků, Ing. J. J., L. B. a J. Č., a to ve dnech 26. - 28. 3. 2007. Ti však s ohledem na probíhající trestní řízení odmítli vypovídat. Správce daně a posléze žalovaný dospěli k závěru, že mezi žalobkyní a společností PEL-TRADE byl vytvořen obchodní vztah za účelem snížení daňové povinnosti k DPH, a proto se dle § 6 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty jedná o jinak spojené osoby. Pokud jde o určení správného základu DPH, využily správní orgány znalecký posudek vypracovaný dne 15. 5. 2006 pro Policii ČR, v němž byla cena obvyklá za tuto reklamu stanovena na 80 000 Kč.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové. V žalobě především napadala skutečnost, že výpovědi osob, z nichž žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel, byly získány v rozporu s § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Správní orgány vzaly za podklad výpovědi, které byly provedeny v trestním řízení, stejně jako přepis telefonních odposlechů. V daňovém řízení stejné osoby vypovídat odmítly, přesto správní

orgány jejich výpovědi, učiněné v jiném řízení, zohlednily. Vycházely tak ze svědeckých výpovědí, jež ve skutečnosti svědeckými výpověďmi v souladu s daňovým řádem být nemohou. Rovněž znalecký posudek nebyl vypracován na základě zadání správce daně, a proto správní orgány pochybily, pokud užily posudek vypracovaný pro trestní řízení. Ani znalci tak žalobkyně nemohla klást otázky při ústním jednání.

[6] Krajský soud žalobu zamítl. Dle krajského soudu je z listin založených ve spise zřejmé, že správce daně obdržel relevantní informace a listiny pořízené Policií ČR a územními finančními orgány v působnosti Finančního ředitelství v Ostravě, z nichž vyplynulo, že obchodní zástupci společnosti PEL-TRADE vystavovali nákladové faktury, které neodpovídaly skutečnosti. Kromě fiktivních faktur za zboží vystavovali i faktury za reklamu, přičemž fakturovali cenu mnohonásobně navýšenou oproti ceně skutečné. Následně ovšem odběratelům po odečtení DPH a cca 10 % ze zaplacené částky zbytek vrátili v hotovosti zpět. Sám správce daně poté ověřil u vydavatele časopisu NEXT, že skutečné náklady na reklamu byly v posuzovaném případě mnohonásobně nižší, než následně vyúčtovala společnost PEL-TRADE žalobkyni. Správce daně měl o oprávněnosti odpočtu DPH pochybnosti, a proto prověřoval reálnost fakturované částky. Žalobkyně přitom nenavrhla ani nepředložila žádné další důkazy, a to dokonce ani ke svému tvrzení, že reklama měla kladný vliv na její podnikání.

[7] Proto byly shromážděné podklady dostatečným důvodem pro to, aby správce daně požadoval po žalobkyni zdůvodnění rozdílu mezi částkou fakturovanou společností PEL-TRADE vydavateli časopisu NEXT ve výši 40 000 Kč, na straně jedné, a částkou fakturovanou společností PEL-TRADE žalobkyni ve výši 610 000 Kč, na straně druhé. Za dané situace bylo na žalobkyni, aby prokázala, že cena, kterou za reklamu zaplatila, nebyla vzhledem k poměrům na trhu uvedených služeb v rozhodné době a vzhledem k rozsahu reklamy natolik zjevně vyšší než cena obvyklá, že by s ohledem na své znalosti a schopnosti musela její nepřiměřenou výši rozpoznat. Soud se proto ztotožnil se závěrem, že v posuzovaném případě šlo o umělé navýšení ceny za zprostředkování reklamní služby a tím i vytvoření zvýšených nákladů, které snížily základ daně z příjmů u žalobkyně, a v návaznosti na to se projeví i v neoprávněném nároku na odpočet DPH.

[8] Soud se neztotožnil ani s námitkou žalobkyně, že postup správce daně byl nezákonný, pokud v daňovém řízení vycházel z důkazů, které byly pořízeny výhradně pro potřeby trestního řízení. Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí osob v jiných řízeních (i trestních), mohou být za splnění určitých podmínek podkladem pro rozhodnutí správce daně. Soud dále odkázal na rozsudek NSS ve věci vydané pod sp. zn. 2 Afs 24/2007. Podmínky v tomto rozsudku stanovené byly v posuzovaném případě splněny, a to včetně výsledku svědků, kteří však před správcem daně odmítli vypovídat a odkázali na své výpovědi před Policií ČR. Nelze přehlédnout, že J. Č. a L. B. jako obvinění v trestním řízení vypovídali ve svůj neprospěch, přičemž jejich výpovědi se ohledně podstatných skutečností shodují s výše popsány praktikami (viz bod [3] shora). Proto není důvodná ani námitka spočívající v tom, že obvinění v trestním řízení nemají na rozdíl od svědků povinnost vypovídat pravdu.

[9] Ve vztahu k využití znaleckého posudku získaného správcem daně rovněž z trestního řízení soud uvedl, že § 14 odst. 7 zákona č. 588/1992 Sb. umožňuje správci daně

v případě zdanitelného plnění uskutečněného osobě mající zvláštní vztah k plátcí upravit základ daně tak, že jím stanoví cenu zjištěnou podle zákona o oceňování bez daně. Nestanoví však povinnost, aby za tím účelem byl vypracován znalecký posudek. Správce daně nepochybil, pokud užil již vypracovaný znalecký posudek, s nimž žalobkyni seznámil. Pokud správce daně nepovažoval za nutné znalci pokládat otázky a nic takového nenavrhovala ani žalobkyně, nebylo v této souvislosti nutné nařizovat ústní jednání. Žalobkyně v průběhu řízení namítala toliko získání posudku neprocesním způsobem, jeho věcnou správnost nijak nezpochybnila a nenabídla ani provedení jiných důkazů k věci.

II.

Stručné shrnutí argumentů uplatněných v kasační stížnosti

[10] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) kasační stížnost. V ní především namítla, že správce daně je povinen prokazovat svá vlastní tvrzení týkající se údajného vztahu založeného za účelem snížení daňové povinnosti. Tato tvrzení je však možno prokazovat pouze důkazy provedenými v souladu s daňovým řádem, zejména jeho § 16 odst. 4. V posuzovaném případě však správní orgány nepřípustným způsobem obešly institut svědecké výpovědi a žalobkyni poškodily, neboť vycházely z výpovědí provedených Policií ČR v rámci trestního řízení. Při výsleších Ing. J., J. Č. a L. B. v daňovém řízení nebyly zjištěny žádné skutečnosti, protože tyto osoby odmítly výpověď z důvodu hrozícího trestního postihu. Právní názor krajského soudu o použitelnosti výpovědí obviněných, kteří mají v daňovém řízení postavení svědků, považuje stěžovatelka za nesprávný, jelikož v jeho důsledku dochází ke krácení procesních práv stěžovatelky. Obvinění navíc vůbec nemají povinnost vypovídat pravdivě.

[11] Nesprávně se soud vypořádal i s možností převzít znalecký posudek vypracovaný pro účely trestního řízení a možností vycházet z jeho závěrů v řízení daňovém. Podle § 16 odst. 4 daňového řádu musí být daňovému subjektu dána příležitost, aby znalci kladl otázky v průběhu daňové kontroly. Takovou možnost musí správní orgány daňovému subjektu dát vždy, bez výjimky, a proto je tvrzení, že stěžovatelka nezpochybnila věcný obsah posudku, značně nepřesvědčivé. Protože žádný z důkazů nebyl proveden v souladu s § 16 odst. 4, je rozhodnutí krajského soudu nesprávné.

III.

Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

[12] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že trvá na odůvodnění svého rozhodnutí. Zcela se ztotožňuje s rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové a navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

IV.

Právní názor Nejvyššího správního soudu

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodu v kasační stížnosti uvedeného, neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.).

[14] Nejvyšší správní soud ve shodě se stěžovatelkou vyhodnotil kasační námitky jako námitky podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy námitky tvrdící, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit. Soud se nejprve zabýval posouzením možnosti použít důkazní prostředky získané v průběhu trestního řízení v řízení daňovém (IV.A.). Následně se soud zabýval otázkou zákonnosti převzetí znaleckého posudku vypracovaného pro účely trestního řízení v řízení daňovém (IV.B.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

IV. A.

Možnost použít v řízení daňovém důkazní prostředky získané v průběhu trestního řízení

[16] Klíčovou a pro tuto věc určující je interpretace § 31 odst. 4 daňového řádu, podle jehož znění v rozhodné době (jakož i dnes) jako *důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jde zejména o různá podání daňových subjektů (přiznání, hlášení, odpovědi na výzvy správce daně apod.), o svědecké výpovědi a znalecké posudky, veřejné listiny, zprávy o daňových kontrolách, protokoly a úřední záznamy o místním šetření a ohledání, povinné záznamy vedené daňovými subjekty a doklady k nim apod. Pokud ohledání nebylo možno provést v rámci místního šetření nebo daňové kontroly, provede se u správce daně. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem.* Stěžovatelka zpochybňuje, že by důkazním prostředkem mohly být též listiny získané v souvislosti s trestním řízením.

[17] Soud předně konstatuje, že stěžovatelkou nadnesená právní otázka použitelnosti výpovědí a jiných dokumentů (zde prepisů odposlechů telefonních hovorů) z trestního řízení pro řízení daňové byla již opakovaně předmětem judikatorního posouzení. Zásadní právní názor k této otázce a k výkladu § 31 odst. 4 daňového řádu vyslovil Nejvyšší správní soud zejména v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119 (*EURO PRIM, spol. s r. o.*), publ. pod č. 1572/2008 Sb. NSS (všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou publikována na www.nssoud.cz). V tomto rozsudku, z něhož správně vyšel též krajský soud, NSS mj. uvedl: „Listiny, z nichž je patrný obsah výpovědí svědků z jiných řízení, mohou ovšem být za splnění určitých podmínek také podkladem pro rozhodnutí: V první řadě musí být pořízeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořízeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu být přítomen výsledku svědka a klást mu otázky). Dále je třeba, aby v onom jiném řízení byly pořízeny v souladu se zákonem (tuto předběžnou otázku správce daně vyřeší podle § 28 daňového řádu) a aby se do sféry správce daně dostaly zákonným způsobem (nelze tedy například jako důkazu

užít listiny, jež byla součástí spisu, k jehož obsahu správce daně z těch či oněch důvodů neměl podle zákona přístup). Konečně musí být uvedené listiny daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných listin upřesnily, korigovaly či vyvrátily. V případě, že výpovědi svědků zaznamenané v listinách jsou v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, je třeba tyto rozpory odstranit, přičemž – je-li možno příslušného svědka předvolat – nejvhodnější cestou zpravidla bude jeho výslech, při němž mu budou nejasnosti předešleny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení (např. požadavek na výslech svědka, který se zdržuje v cizině, zjevně se nehodlá do ČR k výslechu dostavit, takže jeho předvolávání k výslechu bude neúčelné, a jeho výpověď není možno pořádit ani jiným způsobem, zejm. cestou mezinárodní spolupráce v daňových věcech)“ [část V. c) cit. rozsudku ve věci EURO PRIM].

[18] Již krajský soud konstatoval, že podmínky vyjmenované v citovaném judikátu ve věci *EURO PRIM* byly v posuzovaném případě splněny. Stěžovatelka tento dílčí závěr krajského soudu výslovně nijak nezpochybnila. Netvrdila ani žádné skutečnosti, jež by bylo možné jako nesouladné s těmito podmínkami vyložit, neboť setrvala toliko na své základní námitce, která je v podstatě přímou polemikou s právním názorem vysloveným ve věci *EURO PRIM*. Ani této námitce však soud nemůže z níže uvedených důvodů přisvědčit.

IV.A.1. Výklad dosavadní judikatury NSS

[19] Podstatou stěžovatelčiny argumentace je tvrzení, že správní orgány obešly institut svědeckých výpovědí a nezákonně užily výpovědi osob, jež byly učiněny v trestním řízení. Z obsahu správního spisu (č. l. 176 - 199) je však zřejmé, že správce daně se buď sám nebo prostřednictvím dožádaných finančních úřadů pokusil o provedení důkazů ve formě svědeckých výpovědí v daňovém řízení, jak stěžovatelka sama požadovala. Na počátku výslechů svědků v daňovém řízení ovšem všechny tři osoby odmítly vypovídat, protože je proti nim vedeno trestní řízení. Z tohoto důvodu nemohl zástupce stěžovatelky na žádného ze svědků klást jakékoli otázky.

[20] Právní názor vyslovený ve věci *EURO PRIM* (cit. pod bodem [17]) výslovně neřeší otázku, nakolik je použitelný záznam o výpovědi osoby mající původ v trestním řízení, pokud výslech téže osoby nemohl být proveden v daňovém řízení proto, že daná osoba využila svého zákonného práva nevypovídat ve věci. Skutkově obdobnou věc, ve které navázal na judikát *EURO PRIM*, nicméně řešil NSS ve svém rozsudku čj. 7 Afs 93/2007 - 82 ze dne 6. 1. 2009. I v této věci se správce daně pokusil vyslechnout svědka, a to za účasti zástupce daňového subjektu. Tento svědek však, s odkazem na probíhající trestní řízení, odmítl k věci vypovídat. Daňové orgány proto vycházely z výpovědi tohoto svědka, které podal v daňových řízeních týkajících se společnosti, jejímž byl společníkem, resp. si následně opatřily též protokol o jeho výpovědi podané v rámci trestního řízení vedeného proti jeho osobě. Z toho učinil NSS závěr, že pokud daný svědek využil v průběhu výslechu provedeného v daňovém řízení svého ústavně zaručeného práva nevypovídat, *správce daně nic nebránilo provést ve věci další šetření, neboť z tohoto procesního úkonu nebyly relevantní skutečnosti zjištěny*. NSS v tomto odkázal na právní závěry ve věci *EURO PRIM*.

NSS proto uzavřel, že [a]rgumentace stěžovatelů, že ve vztahu k těmto výpovědím nemohli uplatnit svá procesní práva (účastnit se při tomto procesním úkonu a klást svědkovi otázky) by mohla mít naději na úspěch jen za situace, pokud by se tímto způsobem daňové orgány vyhýbaly provedení téhož důkazu v rámci probíhajícího daňového řízení; o takový případ však, z důvodů výše popsaných, evidentně nešlo. Za splněnou lze konečně považovat i [v judikátu *EURO PRIM*] zmíněnou podmínku seznámení se daňového subjektu s takto opatřenými důkazy. [...] Existence těchto svědeckých výpovědí, coby důkazních prostředků použitých v daném daňovém řízení, musela být stěžovatelům zřejmá, a to včetně jejich obsahu. Zde lze poukázat na průběžné protokolární seznamování stěžovatele a) s dosavadními výsledky dokazování i na zprávu o daňové kontrole. Stěžovatelé měli tedy možnost se s jejich obsahem seznámit a zareagovat na ně, a to např. i navržením nových důkazních prostředků, které by skutečnosti z těchto protokolů vyplývající rozporovaly.

[21] Pokud stěžovatelka tvrdí, že dotyčné osoby neměly v trestním řízení postavení svědků, kteří by museli vypovídat pravdu, ale byly naopak v postavení obviněných, pak v tom jí lze pochopitelně přisvědčit. Výslech obviněného (§ 90 - 95 tr. ř.) patří mezi důkazní prostředky (§ 89 odst. 2 tr. ř.), současně je však prostředkem jeho vlastní obhajoby (§ 33 odst. 1 tr. ř.). Obviněný ve své výpovědi může uvádět i nepravdu. Jak totiž uvedl již bývalý NS ČSSR (rozsudek ze dne 29. 10. 1968, sp.zn. 5 Tz 71/68, publ. pod č. 25/69 Sb. NS - trestní, s. 373-376), *obviněný nesmí být žádným způsobem donucován k doznání a to ani nepřímou. Nepravdivá výpověď sledující cíl, aby osoba, která vypovídá, neprozradila svou trestnou činnost, je ve skutečnosti součástí obhajoby* (s. 375).

[22] V předchozím bodě uvedené právní závěry pochopitelně mohou zásadním způsobem ovlivnit důkazní hodnotu protokolu o výpovědi obviněného, a to i pro daňové řízení. Toto konstatování však ještě samo o sobě neznamená, že výpověď obviněného učiněná v trestním řízení je pro účely daňového řízení *a priori* nepoužitelná.

[23] Daňové orgány, resp. v řízení o žalobě správní soudy, si musí být vědomy specifik důkazu provedeného protokolem o výpovědi obviněného majícího původ v trestním řízení, a musí vždy zvažovat, zda je tento důkaz souladný s dalšími důkazy zjištěnými v daňovém řízení. Současně se musí pokusit k žádosti daňového subjektu znovu vyslechnout obviněného v daňovém řízení jako svědka (shodně viz v bodě [17] cit. věc *EURO PRIM*). Pouze poskytuje-li důkaz získaný z výpovědi obviněného v trestním řízení společně s důkazy získanými v průběhu daňového řízení ucelenou a přesvědčivou verzi existence skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem, lze hovořit o tom, že správce daně unesl své důkazní břemeno [§ 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu, srov. k tomu rozsudek ve věci *EURO PRIM*, část V a)]. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno, je opětovně na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví ve vztahu k předmětnému obchodnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím [viz rozsudek ve věci *EURO PRIM* nebo rozsudek ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, shodně též rozsudek ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007 - 73, resp. ze dne 30. 4. 2008, čj. 1 Afs 15/2008 - 100 (*Ondřejovická strojírna, spol. s r. o.*), část IV/e a)].

[24] Provedení důkazu listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení, pokud tento důkaz nemohl být opětovně proveden v řízení daňovém, je omezením zásady bezprostřednosti dokazování. Z tohoto důvodu není možné, aby takovýto důkaz mající svůj původ v trestním řízení byl jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu. Jak totiž vyplývá z judikatury ÚS, pro účely dokazování v daňovém řízení je třeba preferovat použití „bezprostředně“ provedených důkazů. I na daňové řízení se vztahuje pravidlo, že finanční orgány jsou povinny postupovat ústavně konformním způsobem, což ve zmiňovaném kontextu zejména znamená umožnit daňovému subjektu, aby jeho věc byla projednávána v jeho přítomnosti a aby se mohl vyjádřit ke všem prováděným důkazům (viz nálezy II. ÚS 232/02 ze dne 29. 10. 2002, Sb. ÚS sv. 28, nálezy č. 134, s. 143; všechny zde cit. nálezy ÚS jsou dostupné na <http://nalus.usoud.cz>).

[25] V kontextu judikatury ÚS je evidentní, že použití důkazů majících původ v trestním řízení pro řízení daňové musí mít i další ústavněprávní limity. Daňovému subjektu tak především musí být dána nejen formálně, ale též materiálně možnost, aby svou důkazní povinnost ve vztahu ke svému důkaznímu břemenu vůbec mohl splnit. Požadavek na prokázání určité skutečnosti musí být proto objektivně splnitelný (srov. tyto interpretační zásady pro jiný kontext daňového řízení vyslovené nálezy III. ÚS 2096/07 ze dne 28. 5. 2009). Vedle toho, jak je již uvedeno shora (viz právní názor zaujatý ve věci *EURO PRIM* cit. v bodě [17] shora), musí mít daňový subjekt dostatečný prostor k navržení vlastních důkazů, které závěry správce daně korigují či vyvrátí.

[26] Nelze přehlédnout, že stěžovatelka ani v žalobním ani v kasačním řízení se vůbec nepokusila zpochybnit samu podstatu věci, tedy skutečnosti v daňové kontrole zjištěné. Ve své argumentaci pouze opakovaně zpochybňuje zákonnost některých důkazů, jež správce daně a žalovaný v řízení užil. Je samozřejmé, že pokud stěžovatelka s touto svou primární tezí neuspěje, nese reálné nebezpečí, že následně nebude s to unést své důkazní břemeno (viz bod [23]). Stěžovatelka totiž zůstala u zcela nekonkrétních tvrzení prokazujících ekonomický smysl neobvykle drahé reklamy v hodnotě 610 000 Kč bez DPH za dvoustránkovou reklamu ve zcela novém a neznámém časopise. Jak uvádí rozhodnutí žalovaného, stěžovatelka pouze zcela obecně uvádí, že reklama jí pomohla, oprav má celoročně „opravdu moc“, zvýšil se obrát a prodejnu navštěvuje mnohem více lidí (s. 6 rozhodnutí, dopis stěžovatelky ze dne 1. 12. 2005 na č. 106 správního spisu). Ani na podporu těchto svých zcela obecných tvrzení, kterými se snažila vysvětlit jinak v daném odvětví nezvyklou cenu za zprostředkování reklamy, však stěžovatelka vůbec žádné důkazy nenavrhla. Naopak důkazy předložené žalovaným jednoznačně zpochybnila tezi stěžovatelky, podle níž skutečně zaplacená částka za reklamu stěžovatelkou společností PEL-TRADE jako zprostředkovateli reklamy činila 610 000 Kč bez DPH. Vedle důkazů majících původ v trestním řízení (výsledky obviněných osob a odposlechy telefonních rozhovorů, z nichž vyplývá hotovostní vrácení převážné části úhrady za zprostředkování reklamy stěžovatelce) to je zejména v daňovém řízení prokázána naprostá neobvyklost dané částky za poskytnutí reklamy tohoto druhu ve srovnatelném časopise, marginálnost časopisu NEXT na přelomu let 2003 a 2004, flagrantní nepoměr mezi částkou, která byla hrazena vydavateli časopisu ze strany zprostředkovatele PEL-TRADE a částkou hrazenou stěžovatelkou společností PEL-TRADE jako zprostředkovateli (PEL-TRADE měla dle tvrzení stěžovatelky obdržet od stěžovatelky více než 15x větší sumu než sama PEL-

TRADE zaplatila vydavateli časopisu NEXT). Důkazy shromážděné správcem daně tvoří ve svém komplexu logický celek, který zásadním způsobem zpochybnil tvrzení stěžovatelky o skutečné výši částky, která měla být za danou službu plněna.

[27] Zásadami dokazování v daňovém řízení se zdejší soud již opakovaně zabýval, a to např. v rozsudku ze dne 28. 7. 2008, čj. 5 Afs 5/2008 - 75, publ. pod č. 1702/2008 Sb. NSS. Podle něho musí závěry správce daně vyplynout z racionálního myšlenkového procesu odpovídajícího požadavkům formální logiky, v jehož rámci bude důkladně posouzen každý z provedených důkazů jednotlivě a zároveň budou veškeré tyto důkazy posouzeny v jejich vzájemné souvislosti. Tato úvaha musí být v konečném rozhodnutí v daňovém řízení přezkoumatelným způsobem vyjádřena. Jak bylo již uvedeno výše, logická návaznost a vzájemná souvislost provedených důkazů v posuzovaném řízení byla dodržena a co do podstaty věci nebyla ani stěžovatelkou napadena. Ke všem provedeným důkazům se přitom stěžovatelka měla možnost vyjádřit, mohla navrhnout své vlastní důkazy, kterými by prokázala některá svá tvrzení, toto však vůbec neučinila.

[28] Shora obsažně rozebírané obecné právní závěry mají podporu též v právní doktríně. Např. dle J. Kobíka v jeho komentáři k § 31 odst. 4 daňového řádu [j]e nepochybné, že výsledky řízení trestního, v němž se uplatňuje *presumpce neviny*, nelze bez dalšího přejímat do řízení daňového, kde platí jiné rozdělení důkazního břemene. [...] Přesto je autor názoru, že jednotlivé důkazní prostředky, jimiž orgán činný v trestním řízení zjišťoval pouhý skutkový stav, mohou být použity i v daňovém řízení (Kobík, J. Správa daní a poplatků s komentářem. Olomouc, ANAG 2007, s. 292).

IV.A.2. Argumenty evropským a srovnávacím právem

[29] S ohledem na značný význam v tomto rozhodnutí řešené otázky, a to včetně přesahů ústavněprávních, zvážil soud dále argumenty plynoucí z práva evropského a práva členských zemí Evropské unie.

[30] Nejvyšší správní soud zastává stanovisko, že i v případech, kdy se posuzují skutkové okolnosti, k nimž došlo před vstupem České republiky do Evropské unie, a rozhodným právem je právo tehdy účinné, je nutno ustanovení českého právního předpisu, přijatého nepochybně za účelem sblížení českého práva s právem Evropských společenství a majícího svůj předobraz v právní normě obsažené v právu Evropských společenství, vykládat konformně s touto normou (viz rozsudek NSS ze dne 29. 9. 2005, čj. 2 Afs 92/2005 - 45, publ. pod č. 741/2006 Sb. NSS). Takto se NSS vyslovil právě v souvislosti s judikaturou ESD k Šesté směrnici o dani z přidané hodnoty, a to rovněž ve vztahu k zákonu č. 588/1992 Sb. účinnému do vstupu ČR do Evropské unie.

[31] Ačkoliv je obecně otázka přijatelnosti důkazů a jejich hodnocení věcí práva členských států a jejich orgánů (viz princip národní procesní autonomie), je nutno i při aplikaci předpisů v oblasti DPH dbát respektování základních principů práva ES. Mezi tyto základní principy je nutno zahrnout též právo na spravedlivý proces a právo obhajoby, které zahrnuje právo seznámit se se všemi důkazy, jakož i se k nim vyjádřit. Soudní dvůr také klade důraz na takové základní principy práva Společenství, jakými jsou principy právní jistoty a proporcionality (viz např. rozsudek ESD z 27. 9. 2007 ve věci

Twoh International BV, C-184/05, Sb. s. r. s. I-7897, bod 25; rozsudek ESD z 11. 5. 2006 ve věci *Federation of Technological Industries*, C-384/04, Sb. s. r. s. I-4191, bod 29). Pro učinění úsudku, zda tyto základní principy jsou či nejsou dodrženy, může hrát významnou roli též komparace jednotlivých národních úprav daňového řízení. Z níže provedeného srovnání vyplývá, že právní závěry NSS jsou plně srovnatelné s právem jiných členských zemí EU.

[32] V Německu proti použití důkazů a zjištění získaných v rámci trestního řízení v řízení daňovém nelze dle obecného názoru doktríny (např. Hamacher, in: *juris Lexikon Steuerrecht, Strafverfahren – Verhältnis des Strafverfahrens zum Besteuerungsverfahren*, marginální číslo 76 a násl.), judikatury i dle znění právní úpravy zásadně nic namítat. Na rozdíl od obecně znějícího § 31 odst. 4 českého daňového řádu totiž nyní posuzovanou otázku řeší poměrně jednoznačně § 393 německého daňového řádu (*Abgabenordnung*, AO). Podle odst. 3 ve znění od 1. 1. 2008 *poznatky, které finanční orgán nebo státní zastupitelství získá řádným způsobem v rámci vyšetřování trestných činů, mohou být použity v daňovém řízení. To platí i pro poznatky, které podléhají listovnímu nebo telekomunikačnímu tajemství, pokud je získal finanční orgán řádným způsobem v rámci vlastního trestněprávního šetření nebo pokud byly v souladu s předpisy upravujícími trestní řízení předány finančnímu orgánu*. Použití důkazu nebrání dokonce ani skutečnost, že tento byl v trestním řízení získán vadným způsobem. Nepřípustné je pouze použití důkazů získaných „kvalifikovaně“ nezákonným způsobem, tedy hrubým porušením základních práv a svobod nebo zločinným způsobem (srov. rozsudek Spolkového finančního soudu ze dne 4. 10. 2006, sp. zn. VIII R 53/04, bod 77 a 98). Dle judikatury finančních soudů lze též proti daňovému použití listinných důkazů – výpovědí obviněných či svědků v trestní řízení – namítat porušení zásady přímosti dokazování, k tomu však musí daňový subjekt výslovně požadovat nový výslech svědků v daňovém řízení a žádost odůvodnit tím, jaká odlišná zjištění od nového výsledku očekává (srov. usnesení Spolkového finančního soudu ze dne 24. 1. 2008, sp. zn. X B 147/07, body 7-10, obě rozhodnutí dostupná na <http://www.bundesfinanzhof.de/>). Sluší se ovšem poznamenat, že německý systém má ve srovnání s českou úpravou specifika, zejména co se týče některých kompetencí finančních orgánů v rámci vyšetřování daňových trestných činů (bliže viz http://bundesrecht.juris.de/ao_1977/index.html).

[33] Právní úprava rakouská je svou obecností srovnatelná s úpravou českou. Podle § 166 Spolkového daňového řádu (*Bundesabgabenordnung*, BAO) totiž platí, že *jako důkazní prostředek lze v daňovém řízení zohlednit cokoli, co je vhodné ke zjištění rozhodného skutkového stavu a co je účelné s přihlédnutím k okolnostem daného případu*. Rakouská judikatura vychází z tohoto předpisu a uvádí, že v rakouském daňovém řízení neexistují důkazní prostředky, které by z důvodu nepřípustnosti nemohly být vzaty v úvahu (srov. rozhodnutí Správního soudu ze dne 8. 4. 1992, čj. 90/13/0132). Ve shodě s tímto názorem je finančními orgány využíváno ke zjištění skutkového stavu i podkladů opatřených v trestním řízení, a to včetně protokolů o výsledku obviněného (srov. např. rozhodnutí Správního soudu ze dne 8. 4. 1992, čj. 90/13/0132, ze dne 18. 4. 1990, čj. 89/16/0204 a ze dne 22. 10. 1997, čj. 95/13/0037, všechna dostupná na <http://www.ris.bka.gv.at/Vwgh/>). Rovněž rakouský Ústavní soud nevyjádřil žádné pochybnosti či námitky vůči uvedenému postupu finančních orgánů (srov. např. rozhodnutí ze dne 2. 12. 1983, čj. B294/78, kterým zamítl stížnost proti daňovému výměru vystavenému na základě skutečností zjištěných z

protokolů pořízených policií při výslechu obviněných v trestním řízení; rozhodnutí dostupné na <http://www.ris.bka.gv.at/Vfgh/>).

[34] Belgický zákon o daních z příjmů z roku 1992 (Code des impôts sur les revenus) stanoví v čl. 327, že všechny správní orgány včetně státních zastupitelství a soudů jsou povinny poskytnout daňové správě všechny informace a předat veřejné listiny, dokumenty, záznamy a důkazní prostředky, které mají ve své dispozici. Pokud ovšem tyto materiály pochází ze soudního řízení, je nezbytné předchozí výslovné povolení státního zástupce či generálního advokáta (v případech Conseil d'Etat). Na základě tohoto ustanovení lze dle judikatury belgických soudů použít informace pocházející ze spisu vedeného v trestním řízení pro stanovení výše daně třetí osoby (rozsudky Cour de Cassation ze dne 8. 10. 1993 a ze dne 29. 4. 1994).

[35] Francouzské právo upravuje přístup správce daně k informacím a dokumentaci v držení jiných orgánů v Knize o daňových řízeních (Livre des procédures fiscales). Dle čl. L82 C je státní zástupce oprávněn poskytnout správci daně na jeho žádost informace a spisy týkající se soudního řízení civilního i trestního. Vedle toho je soud povinen na základě čl. L101 informovat z moci úřední správce daně o všech skutečnostech, které vyjdou najevo v soudním řízení, jestliže lze na jejich základě usuzovat, že došlo ke spáchání daňového podvodu nebo ke zkrácení daně jiným způsobem. Tato povinnost se vztahuje na řízení civilní a obchodní, taktéž na řízení trestní (ve věcech trestných činů i přečinů), ačkoliv skončily zastavením řízení. Případy, kdy je daň doměřena na základě údajů obsažených v trestním spisu, jsou časté a v zásadě v souladu se zákonem. O tom svědčí např. rozsudek Odvolacího soudního dvora správního v Paříži (Cour administrative d'appel de Paris) ze dne 30. 11. 2006, č. 04-3716, 5. senát, nebo nedávný rozsudek Státní rady (Conseil d'Etat) ze dne 27. 4. 2009, č. 308445 (dostupný na www.conseil-etat.fr). Státní rada v poslední uvedené věci potvrdila zákonnost postupu správce daně, který si opatřil dokumenty z trestního spisu, ty se následně staly spolu s účetnictvím daňového subjektu podkladem pro doměření daně. Správce daně předem informoval daňový subjekt o původu, povaze a obsahu informací získaných z trestního spisu. Jelikož se netýkaly účetnictví daňového subjektu, nebylo povinností správce daně nařídit ohledně nich ústní jednání či je podrobit kontradiktornímu projednání jiným způsobem.

[36] Ze srovnání aplikační praxe při vybírání DPH v členských zemích EU tedy plyne, že použití důkazů získaných v trestním řízení pro účely důkazního řízení daňového je zásadně přípustné. Judikatura NSS obsažně analyzovaná v části IV.A.1. je tedy plně srovnatelná s právními systémy uvedených zemí.

IV. B.

Zákonnost převzetí znaleckého posudku vypracovaného v trestním řízení pro řízení daňové

[37] Dále se soud zabýval námitkou směřující do znaleckého posudku ohledně stanovení ceny obvyklé za poskytnutou časopiseckou reklamu podle zákona o oceňování majetku. Stěžovatelka v této souvislosti namítala, že neměla možnost klást znalcům otázky u ústního jednání, a proto došlo k porušení § 16 odst. 4 daňového řádu. Ani tato její námitka není důvodná, protože zcela pomíjí okolnosti tohoto konkrétního případu.

[38] Stěžovatelce lze přisvědčit, že § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu nevyžaduje v případech, kdy správce daně provádí místní šetření či ústní jednání, ze strany daňového subjektu žádnou další procesní aktivitu, z níž by až následně byl zjišťován jeho úmysl realizovat jeho právo klást otázky svědkům či znalcům. V nyní posuzovaném případě však podmínky předvídané hypotézou této procesní normy vůbec nenastaly. Správce daně totiž neuložil znalcům provedení znaleckého posudku a v souvislosti s tím tudíž ani neprováděl místní šetření či ústní jednání. Jako důkazního prostředku užil část znaleckého posudku vyhotoveného pro konkrétní trestní řízení, s jehož obsahem stěžovatelku podrobně seznámil při ústním jednání dne 24. 1. 2007 (viz druhá str. č. l. 151 správního spisu). Stěžovatelčin zástupce ve vyjádření k výsledkům daňové kontroly ze dne 9. 2. 2007 obsah znaleckého posudku ani z něho vyplývající závěry správce daně nikterak nezpochybnil, opětovně pouze uvedl, že důkazy z trestního spisu nejsou v daňovém řízení použitelné.

[39] Nutno vyslovit souhlas s krajským soudem, že § 14 odst. 7 zákona č. 588/1992 Sb. Ani dle tohoto ustanovení aplikovatelný zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů (zákon o oceňování majetku) v § 2 povinnost vyhotovit znalecký posudek pro určení ceny obvyklé nestanovil. Nelze proto zazlívat správci daně, že využil znalecký posudek vypracovaný pro potřeby trestního řízení, neboť jiný postup by byl v rozporu se zásadou efektivity daňového řízení.

[40] Lze tudíž přisvědčit krajskému soudu v tom, že správce daně neměl důvod nařizovat zvláštní ústní jednání, na něž by předvolal kromě stěžovatelky též znalce, kteří posudek vyhotovili. Správce sám o správnosti znaleckého posudku pochybnosti neměl. Znalecký posudek je ve vztahu k této věci kompletní. Stěžovatelka, ač s obsahem relevantní části znaleckého posudku byla seznámena, jeho správnost nezpochybnila, nenavrhla další důkazní prostředky, jimiž by mohly být jeho závěry zpochybněny, a ani jinak nedala najevo, že bylo nutno při ústním jednání cokoli upřesňovat či vysvětlovat.

[41] Námitka je proto nedůvodná.

V.

Závěr

[42] Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[43] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovaný náhradu nákladů nepožadoval a ani soud z obsahu spisu žádné jeho náklady v řízení o kasační stížnosti nezjistil, a proto žalovanému nebyla náhrada nákladů řízení přiznána.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 22. července 2009

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu