



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a JUDr. Jana Passera, v právní věci žalobce: **OBAL CENTRUM s.r.o.** se sídlem Veská 35, Sezemice, zastoupeného JUDr. Milanem Novákem, advokátem se sídlem Dukelská 15, Hradec Králové, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Hradci Králové** se sídlem Horova 17, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2006, čj. 1743/120/2006, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 2. 2009, čj. 31 Ca 146/2008 - 120,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 13. 2. 2009, čj. 31 Ca 146/2008 - 120, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 9. 2006, čj. 1743/120/2006, zamítl odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru Finančního úřadu v Pardubicích ze dne 19. 10. 2005, čj. 180985/05/248912/3009, kterým byl žalobci nově stanoven základ daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000 ve výši 4 075 000 Kč a dodatečně vyměřena daňová povinnost ve výši 648 210 Kč.

II.

Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Hradci Králové, který rozsudkem ze dne 21. 6. 2007, čj. 31 Ca 232/2006 - 57, zrušil napadané rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalovaného rozsudkem ze dne 14. 7. 2008, čj. 8 Afs 70/2007 - 102, zrušil rozsudek krajského soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

Krajský soud poté rozsudkem ze dne 13. 2. 2009, čj. 31 Ca 146/2008 - 120, opět zrušil rozhodnutí žalovaného vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

Krajský soud shledal důvodnými námitky žalobce, že správce daně postupoval v daňovém řízení v rozporu s § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Správce daně totiž vycházel z důkazů opatřených v rámci daňových řízení s jinými daňovými subjekty. Krajský soud konstatoval, že správce daně nezákonně hodnotil tyto důkazní prostředky a tím porušil právo žalobce předvídané v § 16 odst. 4 písm. e) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle krajského soudu „(t)oto procesní pochybení pak muselo nutně mít v daňovém řízení dopad i na posouzení hmotněprávní povahy věci“, přičemž „(n)ezákonné provedení svědeckých výpovědí je v daném případě brzdou pro vyslovení jakýchkoli závěrů důkazního řízení“.

Krajský soud naopak nepřisvědčil žalobní námitce zpochybňující postup správce daně, který svědkům před jejich výsledkem předestřel obsah jejich dřívějších výpovědí.

Dále krajský soud neshledal důvodnou námitku poukazující na nedostatek řádného projednání zprávy o výsledku daňové kontroly. Tvrdil-li žalobce, že v doručené obálce obdržel pouze doplněnou a nepodepsanou zprávu o daňové kontrole, nikoliv předvolání k jejímu projednání, přestože na obálce bylo uvedeno číslo jednacích odpovídající tomuto předvolání, bylo povinností žalobce dbát na ochranu svých práv. Žalobce si měl podle krajského soudu zásilku řádně zkontrolovat. Pokud později namítané skutečnosti neodhalil, ocitl se v situaci, kdy by své tvrzení musel podpořit důkazem.

Konečně pak krajský soud nepřisvědčil ani námitce zpochybňující zákonnost zahájení daňové kontroly, doplněnou odkazem na současnou rozhodovací praxi Ústavního soudu. Ten požaduje formulaci důvodů k zahájení kontroly, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená daň je nižší, než měla být. Krajský soud konstatoval, že z protokolu o zahájení daňové kontroly ze dne 28. 4. 2003 je jednoznačně seznatelné, že daňová kontrola bude správcem daně zaměřena na náklady vynaložené daňovým subjektem na reklamu a propagaci.

V.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky stěžovatel spatřoval v tom, že mu krajský soud „*upírá...využít při daňovém řízení*“ § 31 odst. 4 a § 36 daňového řádu. Konstatoval, že během celého daňového řízení postupoval v souladu s platnými právními předpisy a rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu.

Stěžovatel tuto námitku dále upřesnil tak, že krajský soud nesprávně posoudil otázku využití důkazů opatřených v jiných daňových řízeních. Namítl, že „*všechny důkazní prostředky byly získány v souladu s obecně závaznými předpisy*“ a žalobce nebyl nijak zkrácen na svých právech. S krajským soudem nesouhlasil také v tom, že k důkazům získaným v jiných řízeních nelze přihlížet, protože při jejich provádění nebylo respektováno právo žalobce být výpovědím přítomen a klást vypovídajícím osobám otázky. Výsledky těchto osob totiž byly v daňovém řízení žalobce zopakovány, proto nebylo zkráceno právo žalobce dle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Žalobce tohoto práva také odpovídajícím způsobem využil.

K výsledku Ing. M. při místním šetření dne 2. 7. 2003, realizovaném již v rámci daňového řízení vedeného proti žalobci, stěžovatel uvedl, že i tento výsledek byl dne 3. 9. 2003 za plné účasti žalobce zopakován a žalobce tak nebyl nijak zkrácen na svých právech.

Dále stěžovatel odkázal na své rozhodnutí o odvolání, na zprávu o daňové kontrole a na listinné důkazy obsažené ve správním spisu.

VI.

Žalobce navrhl zamítnutí kasační stížnosti. Uvedl, že „*k opakování výsledků jednotlivých osob sice docházelo, avšak správce daně poté vycházel nejen z opakovaných výsledků, nýbrž i ze skutečností, které vycházely najevo v původních výsledcích, kterých se žalobce nezúčastnil*“.

Podle žalobce správce daně také provedl některé opakované výsledky nezákonně, protože vyslýchaným osobám předestřel jejich původní výpovědi. Na tomto místě žalobce nesouhlasil se závěry vyslovenými krajským soudem.

Žalobce také uvedl, že dle jeho názoru nelze podle ustálené rozhodovací praxe soudů využívat důkazních prostředků získaných v jiných řízeních bez toho, aby byla žalobci zajištěna práva, která mu podle zákona náleží.

Ve zbytku žalobce odkázal na žalobu proti rozhodnutí žalovaného.

VII.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel namítl nesprávné posouzení otázky využití důkazů opatřených v jiných daňových řízeních s tím, že při provádění důkazních prostředků nebyla respektována jeho práva dle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu.

Nejvyšší správní soud úvodem připomíná, že ústavní kautelu vyplývající z článku 38 odst. 2 věty první Listiny základních práv a svobod *in fine*, tedy zajištění základního práva každého vyjádřit se ke všem prováděným důkazům, je nutno respektovat i v daňovém řízení, jak ostatně setrvale judikuje i Ústavní soud (srov. nález ze dne 7. 1. 2004, sp. zn. II. ÚS 173/01, a nález ze dne 29. 10. 2002, sp. zn. II. ÚS 232/02, <http://nalus.usoud.cz>).

Z ustálené rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu potom plyne, že úpravu § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu je třeba považovat za jeden z nástrojů zajištění principu „rovnosti zbraní“ v daňovém řízení, která napomáhá k naplnění povinnosti správce daně v daňovém řízení dle § 31 odst. 2 věty první daňového řádu, a sice dbát, *„aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji“*. Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS, konstatoval, že *„(v)ystavení svědka otázkám daňového subjektu zvyšuje zpravidla přesvědčivost a informační hodnotu, a tím i věrohodnost jeho výpovědi, neboť se svědek k rozhodným otázkám vyjádří v logice náhledu jak správce daně, tak stěžovatele a oba tyto náhledy tak lze konfrontovat a vyhodnotit. Zajištění reálné možnosti účasti při výsledku svědka je proto jedním z klíčových parametrů hodnocení zákonnosti provádění takového důkazu a jakémukoli jeho obcházení je třeba důsledně bránit. Klíčovou vlastností svědecké výpovědi, odlišující ji od jiných důkazních prostředků, je rovněž její nezprostředkovanost – svědek vypovídá za přítomnosti pracovníka správce daně i daňového subjektu a závěry o věrohodnosti a relevanci jeho výpovědi proto lze činit i z jeho nonverbálního projevu a celkového dojmu, kterým působí. V rozporu se zákonem proto je snaha správce daně o účelové vyhýbání se výsledku svědků a jejich nahrazování listinnými důkazy, například protokoly o výsledku pořizovanými v jiných řízeních o právech a povinnostech.“*

Pro úplnost je možno dodat, že právo daňového subjektu zakotvené v § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu nelze v žádném případě omezovat pouze pro případ daňové kontroly, ale je nutno jej respektovat i v rámci místního šetření či v řízení vytýkáčím (srov. rozsudek ze dne 23. 11. 2004, čj. 5 Afs 14/2004 - 60, č. 1021/2007 Sb. NSS). Tímto právem přitom daňový subjekt disponuje i vůči osobám přezvědným (srov. rozsudek ze dne 24. 7. 2007, čj. 2 Afs 194/2006 - 52, www.nssoud.cz).

V posuzované věci se účastníci neshodli, zda bylo možné použít v daňovém řízení důkazy opatřené prostřednictvím výpovědí osob v jiných řízeních tehdy, nebylo-li při jejich provádění zajištěno právo žalobce založené § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu.

Nejvyšší správní soud se již ve svých rozhodnutích vyjádřil k otázce, zda je možné v daňovém řízení použít jako důkazní prostředky listiny zachycující obsah výpovědí osob v jiných řízeních. Konstatoval přitom, že *„(l)istiny, 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 pořizeny nezávisle na příslušném daňovém řízení (tj. zejména nesmí být v jiném řízení pořizeny účelově proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit*

daňovému subjektu být přítomen výslechu 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 d. ř.) 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 předestřeny. Svědka je třeba vyslechnout vždy, požaduje-li to daňový subjekt, ledaže se jedná o požadavek vedený toliko snahou mařit či účelově prodlužovat daňové řízení...” (rozsudek ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007 - 119, č. 1572/2008 Sb. NSS).

Obdobně pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 3. 11. 2004, čj. 2 Afs 50/2004 - 76, www.nssoud.cz) uvedl, že „výslech provedený v jednom daňovém řízení není vyloučen v řízení jiném; zde má protokol o výslechu povahu listinného důkazu (podle § 12 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je protokol o ústním jednání veřejnou listinou)“. Ke shodnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud i v rámci odůvodnění rozsudku ze dne 15. 11. 2007, čj. 9 Afs 79/2007 - 65 (www.nssoud.cz). Dále pak konstatoval, že „(p)ouhá skutečnost, že se...důkaz z časového hlediska netýkal daňového řízení ve zmíněné společnosti, ale byl pořízen v jiném daňovém řízení, nemá podle Nejvyššího správního soudu sama o sobě za následek jeho absolutní neplatnost“.

Z citovaných rozhodnutí Nejvyššího správního soudu lze vyvodit následující závěry.

Předně je nutno uvést, že důkazy opatřené v rámci jiných řízení, byť by šlo o svědecké výpovědi, nelze *a priori* vyloučit z použití v rámci jiných daňových řízení, pro jejich použití je však třeba vyhovět několika podmínkám. Důkaz nesmí být pořízený účelově mimo předmětné daňové řízení proto, aby se správce daně vyhnul povinnosti umožnit daňovému subjektu přítomnost u výpovědi dané osoby a možnost klást jí otázky. Dále musí být tyto důkazy i v jiném řízení pořízeny v souladu se zákonem. V neposlední řadě pak musí být takové důkazní prostředky daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout provedení dalších důkazů, které by daná zjištění upřesnily, korigovaly či vyvrátily.

V případě, kdy jsou poznatky z výpovědí osob zaznamenaných v listinách v rozporu s jinými důkazy provedenými v daném daňovém řízení, musí se správce daně pokusit o odstranění těchto rozporů. Nejvhodnějším způsobem zpravidla bude provedení výslechu dotyčné osoby. Je přitom nepochybné, že takovou osobu bude třeba vyslechnout zejména v situaci, požaduje-li to daňový subjekt. Ten tak bude z pochopitelných důvodů činit obzvláště tehdy, kdy pro něj nebudou poznatky získané správcem daně z listin zachycujících výpovědi osob v jiných řízeních příznivé.

V neposlední řadě pak z dosavadní judikatury vyplývá, že v případě rozporu mezi poznatky získanými správcem daně z listin zachycujících výpovědi osob v jiných

řízení a poznatky zjištěnými z důkazních prostředků provedených v příslušném daňovém řízení je logickou a legitimní cestou předejít vyslýchaným osobám obsah jejich předchozích výpovědí.

V posuzované věci krajský soud dospěl k závěru, že správce daně nezákonně přistoupil k hodnocení důkazů opatřených v rámci daňových řízení s jinými daňovými subjekty, protože při provádění těchto důkazních prostředků nebylo respektováno právo žalobce podle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Podle krajského soudu „*(t)oto procesní pochybení pak muselo nutně mít v daňovém řízení dopad i na posouzení hmotněprávní povahy věci*“.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že krajský soud tuto právní otázku posoudil nesprávně. Závěr krajského soudu, že *a priori* není možné hodnotit důkazy získané prostřednictvím listin zachycujících výpovědi osob v jiných daňových řízeních z toho důvodu, že nebylo respektováno právo žalobce být účasten těmito výpovědím a klást vypovídajícím osobám otázky, je totiž v rozporu se shora vymezenými závěry plynoucími z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu.

Nejvyšší správní soud uvádí, že v souladu s § 31 odst. 4 daňového řádu mohou být nepochybně podkladem pro rozhodnutí správce daně i listiny zachycující výpovědi osob v jiných řízeních, dotýkají-li se předmětu správcem daně vedeného daňového řízení. Je přitom zřejmé, že z povahy věci nemohl v jiných daňových řízeních žalobce bez dalšího disponovat svým právem dle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Právě proto je tak nutno respektovat výše zmíněné podmínky pro zahrnutí takových listin mezi důkazní prostředky v daňovém řízení vedeném proti žalobci.

V případě, kdy správce daně zahrnul listiny obsahující relevantní výpovědi osob v jiných daňových řízeních mezi důkazní prostředky v daňovém řízení vedeném proti žalobci, tedy krajský soud měl zkoumat, zda byly výše nastíněné podmínky splněny, nikoliv bez dalšího konstatovat procesní pochybení, které mohlo mít vliv na meritorní posouzení věci. Obezřetnost při odmítnutí těchto důkazních prostředků v hodnocení krajského soudu byla na místě tím spíše, že správce daně osoby, jejichž výpovědi byly v listinách zachyceny, vyslechl znovu v rámci daňového řízení žalobce, a to již za jeho plné účasti, který v rámci těchto výsledků svého práva zakotveného v § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu plně využil.

Krajský soud tak měl hodnotit, zda a jak se stěžovatel a správce daně v rámci odůvodnění svých rozhodnutí vypořádali s případným rozporem listin zachycujících výpovědi osob v jiných daňových řízeních a výpověďmi těchto osob v daném daňovém řízení. Mohl se zabývat také otázkou, zda hodnocení důkazních prostředků správcem daně, potažmo stěžovatelem, vyhovělo požadavkům daným daňovým řádem a shora citovanou rozhodovací praxí Nejvyššího správního soudu.

Lze proto uzavřít, že shledal-li krajský soud bez dalšího procesní pochybení, protože správce daně zahrnul listiny zachycující výpovědi osob v jiných daňových řízeních mezi důkazní prostředky v daňovém řízení, a neuvážil přitom, zda byly splněny podmínky pro zahrnutí těchto listin mezi důkazní prostředky, ani se nezabýval tím, jak se správce

daně a stěžovatel v odůvodnění svých rozhodnutích zabývali hodnocením důkazních prostředků a odstraňováním případných rozporů, postupoval nezákonně.

S ohledem na shora uvedené se Nejvyšší správní soud nemohl ztotožnit ani s námitkou žalobce, že opakované výsledky osob byly správcem daně provedeny nezákonně, protože vypovídajícím osobám byl předestřen obsah jejich výpovědí učiněných dříve v jiných daňových řízeních. Z citované judikatury Nejvyššího správního soudu jednoznačně plyne, že právě předestření předchozí výpovědi je možným a žádoucím instrumentem odstraňování případných rozporů mezi poznatky získanými na základě provedení jednotlivých důkazních prostředků.

Konečně se Nejvyšší správní soud zabýval i stížní námitkou týkající se výpovědi Ing. M. při místním šetření dne 2. 7. 2003, učiněné již v rámci daňového řízení vedeného proti žalobci. Stěžovatel namítl, že i tento výsledek byl následně v daňovém řízení dne 3. 9. 2003 za plné účasti žalobce zopakován a žalobce tak nebyl nijak zkrácen na svých právech.

Ze spisu vyplynulo, že výpověď Ing. M. zachycená v protokolu ze dne 2. 7. 2003, čj. 29026/03/200350/045930, realizovaná dožádáním Finančního úřadu v Neratovicích, byla učiněna přímo v souvislosti s daňovým řízením vedeným proti žalobci, a to aniž by bylo žalobci zaručeno jeho právo dle § 16 odst. 4 písm. e) daňového řádu. Potud se jedná o nezákonně získaný důkaz. S ohledem na skutečnost, že výpověď Ing. M. byla jako jediná ze zpochybňovaných výpovědí učiněna v rámci řízení vedeného proti žalobci, jedná se o jinou situaci než ve shora popsanych případech.

I tato výpověď však byla v daném daňovém řízení zopakována, protože Finanční úřad v Neratovicích dne 3. 9. 2003 vyslechl Ing. M. znovu, a to již za účasti žalobce (srov. protokol čj. 34618/03/045930/0350). Účelem opakování výsledku mělo být zcela zřejmě právě odstranění popsané procesní vady. Stěžovatel zmínil tento procesní postup v části rozhodnutí, v níž popisoval úkony správce daně, ale z rozhodnutí nevyplývá, že by přihlédl k poznatkům, které vyplynuly z výpovědi jmenovaného svědka. Ostatně, je zřejmé, že podle závěru stěžovatele žalobce neprokázal existenci zprostředkovatelského vztahu. Namítaná procesní vada pak neměla ve výsledku za následek nezákonnost meritorního rozhodnutí. I tato stížní námitka proto byla důvodná.

Nejvyšší správní soud navíc připomíná, že krajský soud vyčerpal žalobní námitku, týkající se posouzení existence zprostředkovatelského vztahu, pouze posouzením zákonnosti výpovědi Ing. M. Žalobce však v žalobě také namítl, že stěžovatel neosvědčil jako důkazy některé žalobcem navržené důkazní prostředky (v žalobě označeny jako „*potvrzení osob z odběratelských společností*“). V dalším řízení se tak krajský soud bude zabývat touto žalobní námitkou v její úplnosti.

Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu nezákonným, proto jej zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne i o nákladech řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 26. října 2009

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu