



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Jana Vyklického ve věci žalobkyně **MONOS Morava, s. r. o.**, se sídlem Ostrava - Hrabová, Mostní 904/26, zastoupené Mgr. Gabrielou Kaprálkovou, advokátkou se sídlem Ostrava, Občanská 18, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 6. 2014, č. j. 22 Af 108/2012 – 68,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 4.114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Gabriely Kaprálkové.

Odůvodnění:

Kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení výše označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě ze dne 16. 7. 2012, č. j. 1476/12 - 1301 - 804127 a ze dne 23. 7. 2012, č. j. 1390/12 - 1202 - 807675 a věci byly vráceny žalovanému k dalšímu řízení; současně bylo žalovanému uloženo zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 25.844 Kč do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně.

Žalobkyně se žalobami podanými Krajskému soudu v Ostravě domáhala přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství v Ostravě [jehož působnost přešla s účinností od 1. 1. 2013 podle zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění na Odvolací finanční ředitelství, s nímž je nadále jednáno jako

s žalovaným dle § 69 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen s. ř. s.):

- a) ze dne 16. 7. 2012, č. j. 1476/12 – 1301 - 804127, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu Ostrava II. (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 11. 2011, č. j. 238049/11/389911807688, jímž správce daně doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období prosinec 2008 v částce 834.170 Kč s penále ve výši 166.834 Kč, a
- b) ze dne 23. 7. 2012, č. j. 1390/12 - 1202 - 807675, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí správce daně ze dne 2. 12. 2011, č. j. 238052/11/389911807688, jímž správce daně doměřil žalobkyni daň z příjmů právnických osob za část zdaňovacího období od 14. 2. 2008 do 31. 12. 2008, ve výši 2.851.380 Kč a penále ve výši 570.276 Kč.

Žalobkyně namítala nezákonnost rozhodnutí žalovaného z důvodů nesprávného právního posouzení věci, nedostatečně zjištěného skutkového stavu a vyvození nesprávných skutkových závěrů, když svými podklady prokázala, že deklarovaná plnění přijala a že jí tedy vznikl nárok na odpočet daně tak, jak tvrdila v daňovém přiznání; stejně tak prokázala, že vynaložila deklarované výdaje za účelem získávání příjmů a správně je v daňovém přiznání odečetla. Přesto žalovaný i správce daně dospěli k závěru, že nesplnila svou důkazní povinnost. Správce daně vyjádřil ve zprávě o daňové kontrole pochybnosti o oprávněnosti nároku na odpočet, přičemž tyto pochybnosti podložil pouze svědeckými výpověďmi osob, které měly žalobkyni zdanitelná plnění poskytnout. Svědkyně Z. R. uvedla, že už v roce 2008 určitě nepodnikala, její manžel M. R. uvedl, že práce neprovedl a doklady nepodepsal, a svědek R. B., rovněž uvedl, že doklady nevystavil. Podle žalobkyně byli svědci ve svých výpovědích vedeni snahou sami se vyhnout doměření daní a trestnímu stíhání za to, že příjmy, jež od žalobkyně obdrželi, nezaúčtovali a nezdanili. Co se týče společnosti Lundinem s. r. o., která žalobkyni rovněž poskytla plnění, zde správce daně své pochybnosti opřel dokonce pouze o skutečnost, že tato společnost se správcem daně nespolečupracuje a nekomunikuje. Podle názoru žalobkyně tedy správce daně pochybil, neboť uvěřil výpovědím svědků, kteří tím, kdyby vypověděli, že deklarovaná plnění poskytli a neodvedli za ně DPH ani daň z příjmů, by si mohli přivodit mimo jiné trestní stíhání za krácení daně. Podle žalobkyně je důkazní povinnost stále na správci daně, neboť ona svou důkazní povinnost splnila.

Krajský soud v Ostravě poté, co řízení o předmětných žalobách spojil ke společnému projednání, napadená rozhodnutí zrušil, neboť skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, vyžaduje rozsáhlé a zásadní doplnění [§ 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.], a obě věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Na základě krajským soudem doplněného dokazování obsahem trestního spisu Policie České republiky, Městského ředitelství policie Ostrava, č. KRPT - 21078/TČ - 2013 - 070781 - 2002 a porovnáním výpovědí zde vyslechnutých svědků se svědky vyslechnutými v daňovém řízení, vyvstaly takové pochybnosti a takové rozpory ve skutkových zjištěních, že soudu nezbylo než obě rozhodnutí žalovaného zrušit a obě věci vrátit žalovanému k novému projednání a rozhodnutí za účelem odstranění těchto rozporů, a to buď novým výsledkem rozporně vypovídajících svědků, nebo novým hodnocením provedených důkazů, což při subsidiární úloze správního soudnictví náleží správnímu orgánu a nikoli soudu.

pokračování

Žalovaný (dále též stěžovatel) podal kasační stížnost z důvodu nezákonnosti napadeného rozhodnutí a z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí [důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.].

Podle stěžovatele krajský soud, aniž by daňovým orgánům vytkl jakoukoliv chybu, vyslovil pochybnosti o správnosti zjištěného skutkového stavu. Svou činnost přitom omezil pouze na dokazování, přičemž se nezabýval navrženými důkazy, ale k důkazu provedl obsah trestního spisu, který účastníci řízení nenavrhovali, aniž by odůvodnil, proč k tomuto důkazu přistoupil. Pokud tento důkaz navrhla žalobkyně v podání z 27. 5. 2014, pak s tímto podáním nebyl stěžovatel seznámen a není mu doposud znám jeho obsah. Je-li jeho obsahem návrh důkazu trestním spisem, pak stěžovatel nebyl o návrhu vyrozuměn a došlo k porušení zásady rovnosti zakotvené v § 36 s. ř. s., a tedy k porušení práva stěžovatele na spravedlivý proces. Na základě porovnání výpovědí svědků vyslechnutých v rámci trestního řízení, a jejich výpovědí před správcem daně, dospěl soud k závěru, že jsou mezi nimi rozpory, pro které napadená rozhodnutí finančního ředitelství zrušil a uložil mu tyto rozpory odstranit. Tím ovšem vybočil z rámce svých pravomocí vyplývajících z ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s., neboť míra provedeného dokazování překročila smysl soudního přezkumu a soud se tak stal fakticky třetí správní instancí. Nadto krajský soud nevysvětlil, proč zjištění z trestního spisu zpochybňují správnost správního spisu a nikoliv třeba naopak.

Dále, v rozporu s ustanovením § 73 odst. 2 s. ř. s. překročil krajský soud rozsah žalobních bodů a námitek, neboť se zabýval přezkumem rozhodnutí finančního ředitelství z důvodů, které žalobkyně nenavrhovala. Žalobkyně v žalobách namítala, že doklady, které správci daně a odvolacímu orgánu předložila, dostatečně prokazovaly uskutečnění zdanitelného plnění a že správce daně tyto doklady nesprávně zhodnotil a na jejich základě pak učinil nesprávný závěr. Krajský soud se těmito námitkami nezabýval ani okrajově; jediná jeho činnost spočívala v důkazu trestním spisem. Vlastním přezkumem zákonnosti napadených rozhodnutí se krajský soud nezabýval.

Rozhodnutí krajského soudu je nezákonné i proto, že trestní spis nelze v soudním řízení o přezkumu zákonnosti rozhodnutí správce daně použít jako důkaz. Zde stěžovatel odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 33/2011 – 78 z 22. 4. 2014 (pozn. správně 2012), ze kterého vyplývá, že závěry činěné soudem v trestní věci a důkazy provedené orgány činnými v trestním řízení, nelze použít v rámci přezkumu rozhodnutí ve správním soudnictví.

Žalobkyně navrhla zamítnutí kasační stížnosti, neboť rozhodnutí krajského soudu v Ostravě není nezákonné ani nepřezkoumatelné. Provedení důkazu trestním spisem bylo přípustné a je naplněním principu plné jurisdikce. Trestní řízení pro podezření Martina Sněhoty, jednatele žalobkyně, ze spáchání trestného činu krácení daně, poplatku nebo jiné podobné platby bylo iniciováno samotným stěžovatelem a proběhlo teprve poté, co žalobkyně podala žalobu proti předmětným rozhodnutím finančního ředitelství, přičemž dokazování svědeckými výpověďmi učiněnými v trestním řízení směřovala ke zjištění skutkového stavu, který zde byl v okamžiku vydání předmětných správních rozhodnutí. Krajský soud v Ostravě tak postupoval v souladu s ustanovením § 77 odst. 2 s. ř. s., který mu umožňuje provést i doplnění důkazů. Odvolací orgán porušil ve správním řízení

povinnost zjistit všechny rozhodné skutečnosti pro správné stanovení daně co nejúplněji, a zohlednil toliko důkazy, které svědčily ve prospěch fiskálních zájmů státu. Ostatní svědecké výpovědi považoval za nevěrohodné pouze proto, že svědci byli zaměstnanci a osobami ekonomicky závislými na žalobci.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Ostravě v mezích řádně uplatněných kasační důvodů a v rozsahu kasační stížnosti podle ustanovení § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Všechny stěžovatelem uplatněné námitky, tedy překročení pravomoci krajským soudem, porušení dispoziční zásady a chybný postup při zjišťování skutkového stavu věci, jsou důvody kasační stížnosti upravené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., neboť jde o námitky jiných vad řízení, které mohly mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval stěžovatelem tvrzeným překročením žalobních námitek krajským soudem, tedy porušením dispoziční zásady soudního řízení správního. Podle ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s., *soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí*. Soud tedy nemůže přezkoumat rozhodnutí z důvodů, které nebyly v žalobě řádně a včas uplatněny, s výjimkami zákonem stanovenými; porušení dispoziční zásady, vyjádřené v tomto ustanovení, je pak tzv. „jinou vadou řízení“, která může mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006 – 63; všechna citovaná rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Krajský soud zaměřil svůj přezkum na dostatečnost zjištěného skutkového stavu, s ohledem na vzájemnou souvislost provedených svědeckých výpovědí, ve vztahu k výpovědím učiněným v rámci trestního řízení, kde byly v principu zjišťovány stejné skutkové okolnosti, jako v řízení daňovém. Tím vymezený rámec přezkumu odvolacích daňových rozhodnutí nepřekročil, neboť se jimi zabýval právě z hlediska správnosti skutkových zjištění, se kterými žalobkyně nesouhlasila a které přeložila k soudnímu přezkumu. Žalovaný spatřuje překročení žalobních námitek v tom, že se krajský soud „nevěnoval vlastnímu přezkumu zákonnosti napadených rozhodnutí“ a posouzení zákonnosti „nahradil provedením důkazu trestním spisem“. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Krajský soud navržený důkaz trestním spisem provedl v souladu se shora citovaným ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s., a to právě k žalobní námitce nesprávně zjištěného skutkového stavu. Po doplnění dokazování uzavřel, že skutkový stav, zjišťovaný ke dni rozhodnutí finančního ředitelství, vyžaduje ve vztahu ke skutečnostem rozhodným pro právní kvalifikaci věci zásadní doplnění pro podstatné rozpory ve skutkových zjištěních. Stěžovatelovo tvrzení o vadě řízení, spočívající v překročení žalobních bodů a námitek, tak není důvodná.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou překročení pravomoci krajského soudu při doplňování dokazování. Z ustanovení § 77 odst. 2 s. ř. s., věty první s. ř. s., vyplývá možnost soudu *zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem, neupraví-li rozsah a způsob dokazování zvláštní zákon jinak*. Soud tedy má na základě tohoto ustavení jak právo dokazováním upřesnit skutkový stav, ze kterého správní orgán ve svém rozhodnutí vycházel, tak i právo zjistit jiný skutkový stav, který je pak podkladem pro jeho rozhodnutí. Soud proto při svém rozhodování není po skutkové stránce vázán tím, co našel správní orgán, a to ani co do rozsahu provedených důkazů, ani jejich obsahu ani

pokračování

hodnocení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 As 32/2006 - 99 z 28. 3. 2007, publ. pod č. 1275/2007 Sb. NSS). Právo soudu zopakovat dokazování nebo je doplnit vlastním dokazováním ovšem není neomezené. Základní hranice stanoví žalobní námitky, kterými je soud vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.; viz předchozí odstavec), a ke kterým se dokazování vztahuje. Dokazování dále musí směřovat výlučně k osvědčení skutkového stavu v době rozhodování správního orgánu, přičemž tento požadavek vyplývá z ustanovení § 75 odst. 1 s. ř. s., podle kterého *při přezkoumávání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu*. Třetí hranice při dokazování krajským soudem vyplývá z kasačního principu, na kterém je postaveno správní soudnictví. Kasační princip, v jehož režimu opravný orgán při zjištění nesprávnosti napadeného rozhodnutí toto zruší a vrátí orgánu první instance, původně směřoval pouze k nápravě vad právních s tím, že skutkovým stavem byl opravný orgán vázán; v systému českého práva je však využíván i k opravě vad skutkových (srov. Prof. JUDr. Dušan Hendrych a kol., Právnícký slovník, 3. Vydání, C. H. Beck 2009). Ve správním soudnictví je toto vyjádřeno právě v citovaném § 77 odst. 2 s. ř. s. Tato úprava je transpozicí požadavku tzv. *plné jurisdikce*, vyplývající z práva na spravedlivý proces podle čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (ve Sbírce zákonů publikované pod č. 209/1992 Sb.), tedy (v poměrech správního soudnictví) požadavku neomezenosti soudu při jeho rozhodování ve skutkových otázkách jen tím, co se podává z předloženého správního spisu. Jelikož je však soudní přezkum zaměřen primárně na přezkum právních vad, dokazování před soudem má mít pouze doplňkovou roli. Jinak řečeno, správní soud vykonávající soudnictví nenahrazuje činnost správních orgánů, vykonávajících veřejnou správu. Jak konstatoval zdejší soud v již zmiňovaném rozsudku ze dne 28. 3. 2007 č. j. 1 As 32/2006 - 99, publ. pod č. 1275/2007 Sb. NSS, „*soudu zásadně nepřísluší přehodnocovat skutková zjištění správního orgánu bez toho, že by dokazování sám doplnil. Soud tedy může vytknout správnímu orgánu vadný postup při provádění a hodnocení důkazů, nemůže však nahradit kritizovaná nedostatečná skutková zjištění vlastními závěry, tedy skutkové správního orgánu závěry měnit, pokud sám nedokazoval*“.

Krajský soud u jednání provedl jeden z žalobkyní navržených důkazů – listinami obsaženými v trestním spise. Soud tak postupoval v souladu s uvedeným § 77 odst. 2 s. ř. s. a nepřekročil přitom ani jednu ze shora uvedených hranic. Důkaz byl proveden při vypořádání se s námitkou nesprávně zjištěného skutkového stavu, a to k prokázání tvrzení žalobkyně o reálném uskutečnění fakturovaného plnění, tedy v rámci toho, co žalobkyně soudu k přezkumu předložila. Soud sice explicitně nevyjádřil své pochyby ohledně hodnocení provedených důkazů daňovými orgány, nicméně tato pochyba vyplývá *eo ipso* právě z toho, že přistoupil k doplnění dokazování; pokud by soud o dostatečnosti a správnosti zjišťovaného stavu věci neměl žádné pochyby, neměl by důvod dokazování doplňovat. Jak je uvedeno výše, podle požadavku *plné jurisdikce* soud není vázán správním orgánem zjištěným skutkovým stavem, a to ani co do rozsahu provedených důkazů, ani jejich obsahu a hodnocení. Pokud tedy žalobkyně namítala nesprávnost hodnocení svědeckých výpovědí v daňovém řízení, a měl-li soud pochybnosti o pravdivosti svědeckých výpovědí, tedy o zjištěném skutkovém stavu, pak správně provedl navržený důkaz (mohl i provést důkaz jiný) a ze zjištěných skutečností, ve vzájemné souvislosti s ostatními již zjištěnými skutečnostmi, vyjádřil o této otázce svůj závěr; přitom respektoval zásadu nepřehodnocování skutkových zjištění žalovaného, aniž by dokazování sám doplnil.

Nejvyšší správní soud se neztotožnil ani s názorem stěžovatele, že provedením dokazování v rozsahu, jak to učinil krajský soud, překročil meze soudního přezkumu a stal se „*třetí správní instancí*“. K tomu by došlo, pokud by krajský soud při dokazování vycházel ze skutečností, které nastaly až v době po rozhodování odvolacího orgánu; v takovém případě by daňové řízení fakticky pokračovalo v řízení před soudem. To se však nestalo. Provedené důkazy sice vznikly až po rozhodnutí správního orgánu, vztahují se však k prokázání skutečností před jeho rozhodnutím.

Nedůvodná je rovněž námitka stěžovatele o porušení zásady rovnosti účastníků a jeho práva na spravedlivý proces. Právo účastníků vyjádřit se ke všem navrženým a provedeným důkazům vyplývá z čl. 38 Listiny základních práv a svobod a v soudním řízení správním je (za použití § 64 s. ř. s.) vyjádřeno v § 123 občanského soudního řádu (dále též „o. s. ř.“), podle kterého *účastníci mají právo vyjádřit se k návrhům na důkazy a ke všem důkazům, které byly provedeny*. Soudní řád správní ani občanský soudní řád přitom neobsahují výslovnou úpravu, ve kterém okamžiku má účastník toto své právo realizovat. Vzhledem k tomu, že těžiště soudního přezkumu – projednání věci, se zásadně děje u jednání (§ 49 odst. 1 s. ř. s.), mohou účastníci uplatnit toto své právo právě u jednání. Tím není vyloučeno právo účastníka realizovat je i dříve, například v písemném stanovisku. Nejvyšší správní soud dospěl v rozhodnutí č. j. 1 As 18/2008 - 68 z 22. 4. 2008 k závěru, že „*žádné ustanovení soudního řádu správního (za přiměřeného použití občanského soudního řádu podle § 64 s. ř. s.) výslovně neurčuje, ve které fázi řízení má soud dostát právu účastníka řízení na seznámení s navrženými důkazy (§ 123 o. s. ř.). Z logiky věci, plynoucí zejména ze zásady rovnosti zbraní, je však nutno uzavřít, že účastník řízení musí mít možnost seznámit se s důkazy předloženými soudem, jakož i možnost vyjádřit se před soudem k jejich existenci, obsahu a pravosti, ve formě a době přiměřené jejich relevanci, tedy v případě potřeby i písemně a předem.*“

Krajský soud provedl důkaz listinami z trestního spisu u jednání, u kterého byl stěžovatel přítomen. Stěžovatel se nevyjádřil k navrženému důkazu ani před jeho provedením, ani po jeho provedení, a to ani k rozhodnutí soudu o jeho provedení. Nevyjádřil se k obsahu provedeného důkazu, ani k jeho správnosti, a nepožadoval ani žádnou lhůtu k vyjádření. Za této situace nedošlo k porušení stěžovatelova práva na spravedlivý proces ani k porušení shora uvedeného § 123 o. s. ř., neboť stěžovateli byla dána možnost se vyjádřit jak k návrhu na provedení důkazu, tak i k samotnému provedenému důkazu, přičemž tohoto svého práva nevyužil. Je na úvaze soudu, zda je třeba účastníka s důkazním návrhem seznámit písemně před jednáním, a pokud soud dospěl k závěru, že k tomu není důvod, a účastník proti takovému postupu žádné námitky nevyjádřil (například nepožádal o poskytnutí lhůty k vyjádření, k doplnění vlastních důkazních návrhů apod.), pak samotná skutečnost, že s důkazním návrhem nebyl seznámen před jednáním, nezakládá porušení jeho práva na spravedlivý proces.

Důvodná není ani námitka stěžovatele, že v soudním řízení o přezkumu zákonnosti rozhodnutí správního orgánu nelze použít trestní spis jako důkaz. Stěžovatel svůj názor opřel o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu z 22. 4. 2014, č. j. 2 Afs 33/2011 - 78, který se však použitelností podkladů z trestního řízení v řízení daňovém zabýval z jiného pohledu. V tehdy projednávané věci se zdejší soud vyjadřoval k závaznosti trestního rozsudku pro daňové řízení s tím, že uzavřel, že závazný je pouze výrok rozsudku, nikoliv odůvodnění: „*(...) stěžovatel předložením tohoto trestního rozsudku ani nezpochybňoval skutkový stav, z něhož vycházel žalovaný, ale domáhal se touto cestou přehodnocení již*

pokračování

provedeného důkazu (...) Je vhodné znovu zopakovat, že ani u rozsudku, jímž by byla vyslovena vina obžalovaného za spáchání trestného činu, by pro daňové řízení nebylo závazné jeho odůvodnění, ale toliko výrok“.

Postup krajského soudu, který provedl důkazy a zavázal daňové orgány, aby je v průběhu dalšího řízení reflektovaly, není v rozporu ani s principy dokazování v daňovém řízení. Podle ustanovení § 93 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) platí, že *jako důkazních prostředků lze užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.* Otázka použitelnosti výpovědí a jiných dokumentů z trestního řízení pro řízení daňové byla již v minulosti opakovaně předmětem judikatorního posouzení. K výkladu § 31 odst. 4 zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSPD“), který předcházel daňovému řádu a který upravoval důkazní prostředky a jejich použitelnost velmi obdobně jako daňový řád, se vyslovil Nejvyšší správní soud zejména v rozsudku ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007 - 119 publikovaném pod č. 1572/2008 Sb. NSS tak, že *„[l]istiny, z nichž je patrný obsah výpovědi 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.“*

Krajský soud postupoval v souladu se shora citovaným právním názorem, neboť listiny z trestního spisu přečtené k důkazu splňují všechny požadavky plynoucí z citovaného rozhodnutí a jejich použití v řízení před soudem nic nebrání. Není přitom rozhodující, zda krajský soud hodnotil výpovědi svědků v trestním řízení jako závažnější než výpovědi svědků v řízení daňovém; takové hodnocení z napadeného rozsudku krajského soudu ani nevyplývá. Podstatné je, že doplněným dokazováním vyšly najevo skutečnosti rozporné se zjištěními, které učinily daňové orgány, přičemž krajský soud je považoval za natolik zásadní, že zpochybňují správnost zjištěného stavu věci, z něhož vycházela rozhodnutí finančního ředitelství. Pokud finanční ředitelství svůj závěr o nevěrohodnosti daňových podkladů opřelo o rozpory mezi svědeckými výpověďmi a listinnými důkazy (přičemž svědci, kteří vypovídali rozporně, byly tytéž osoby, které měly podepsat listinné důkazy k téže události) a věrohodnost jejich výpovědi nijak dále neobjektivizovalo, pak krajský soud důvodně považoval taková zjištění za nedostatečná. Odstranění těchto rozporů nicméně přesahuje úlohu soudu a krajský soud proto nepochybil, když rozhodnutí žalovaného v souladu s ustanovením § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k novému projednání a současně jej zavázal buď k provedení

nového dokazování výsledkem rozporně vypovídajících svědků, nebo novým hodnocením provedených důkazů.

Vzhledem ke shora uvedenému neshledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou, a nezbylo mu tak, než podle ustanovení § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. kasační stížnost zamítnout, a to bez jednání, postupem podle ustanovení § 109 odst. 2 citovaného zákona.

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně byla v řízení úspěšná, soud ji proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení sestávají z odměny za zastoupení advokátkou za jeden úkon právní služby ve výši 3.100 Kč (písemné podání ve věci samé) podle ustanovení § 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu, a náhrady hotových výdajů 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Protože je advokátka stěžovatelky plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se její odměna o částku odpovídající této dani, kterou je povinna odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Náhrada nákladů za řízení o kasační stížnosti tedy činí celkem 4.114 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen poukázat žalobkyni do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupkyně žalobkyně (výrok II.).

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

V Brně dne 18. února 2015

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu