12. 9. 2024

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

# Přebírání důkazních prostředků z trestního řízení do řízení daňového

Základním stavebním kamenem správy daní je zásada vyjádřená v § 1 odst. 2 daňového řádu, a to, že daň má být zjištěna a stanovena správně. Ostatně napříč judikaturou správních soudů, ale též ústavního soudu, nalezneme na tento základní cíl správy daní četné odkazy. V praxi to tedy znamená, že nepostačuje, aby byla daň daňovému subjektu v rámci vyměřovacího, či doměřovacího řízení stanovena, ale musí mu být stanovena ve správné výši. Jak totiž zdůrazňuje ústavní soud, při vybírání daní nelze vycházet pouze z fiskálního zájmu státu na vybrání daně, ale cílem musí být vybrání daně ve výši správně stanovené.

Pro naplnění předpokládaného cíle má správce daně k dispozici několik nástrojů, jakými jsou vyhledávací a kontrolní postupy. K samotnému ověřování a zjišťování daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně pak může správce daně přistoupit v rámci kontrolních postupů, tj. postupu k odstranění pochybností a daňové kontroly[1]. Pouze v rámci kontrolních postupů je totiž možné provádět dokazování.

Daňový řád stanoví, že dokazování provádí správce daně, přičemž dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně byly zjištěny co nejúplněji, a není v tom vázán jen návrhy daňových subjektů. 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. Jako důkazní prostředky lze použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení.

Mezi podklady, jež jsou správci daně předávány jiným orgánem veřejné moci, se čím dál častěji objevují důkazní prostředky získané od orgánů činných v trestním řízení; jejich zdrojem přitom nemusí být trestní řízení vedené ve věci daňového subjektu. Přestože jsou trestní a daňová řízení řízeními odlišnými a jejich výsledky nejsou vnitřně provázány a není mezi nimi vztah závislosti de iure ani de facto, důkazní prostředky z trestního řízení jsou v řízení daňovém zásadně přípustné a použitelné.

Z uvedeného důvodu bylo také třeba definovat pravidla, která musí být při použití daného důkazního prostředku jako podkladu pro rozhodnutí v daňovém řízení splněna[2], a to:

i. musí se jednat o důkazní prostředky, které byly v onom jiném řízení pořízeny v souladu se zákonem a do sféry správce daně se dostaly zákonným způsobem; o této otázce si správce daně učiní úsudek v souladu s § 99 odst. 1 daňového řádu,
ii. přebírané důkazní prostředky musí být daňovému subjektu zpřístupněny, aby se mohl seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout další důkazy, které by zjištění vyplývající z dotyčných důkazních prostředků upřesnily, korigovaly či vyvrátily a
iii. pokud jsou přebírány listiny, z nichž je patrná výpověď svědků, tato musí být pořízena 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 výslechu svědka a klást mu otázky).

Zvláštní pozornost je pak třeba věnovat výslechu obviněného, který má svá specifika. Výpověď obviněného je totiž současně prostředkem jeho vlastní obhajoby, kdy obviněný může uvádět i nepravdu. To samozřejmě může zásadním způsobem ovlivnit důkazní hodnotu protokolu o výpovědi obviněného, a to i pro daňové řízení, což ale ještě neznamená, že výpověď obviněného učiněná v trestním řízení je pro účely daňového řízení zcela nepoužitelná. Takový důkazní prostředek však nemůže být jediným rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno zpochybňující účetnictví daňového subjektu.

I z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud akcentuje povinnost správce daně provést výpověď dané osoby, jež byla zachycena v listině převzaté od jiného orgánu veřejné moci, též v rámci daňového řízení, jinak by došlo k popření principu bezprostřednosti dokazování a porušení práv daňového subjektu, jež jsou mu v rámci výslechu svědka zákonem přiznány a garantovány.

Teprve pokud by nebylo v daném řízení možné opatřit o skutečnostech, jichž se posuzované výpovědi týkaly, důkazy, které by mohly být v tomto řízení provedeny, lze si představit i akceptování těchto protokolů, coby listinných důkazů; takový postup by však měl být postupem *ultima ratio*, vyhrazeným jen pro výjimečné případy. Pokud tedy správci daně objektivně nic nebrání, aby byl výslech svědka proveden řádně v rámci daňového řízení, musí jej provést, nebo se o to alespoň pokusit.

Samostatnou kategorii pak představují protokoly o provedených odposleších telefonických hovorů, kdy jejich použitelnost taktéž není principiálně vyloučena, ovšem pokud jiný procesní předpis (v jehož režimu byl takový důkazní prostředek opatřen) stanovuje závazné podmínky, za nichž může být opatřen a použit, je třeba tyto podmínky respektovat též v řízení daňovém.

Trestní řád v § 88 odst. 6, větě třetí stanoví, že *„v jiné trestní věci, než je ta, v níž byl odposlech a záznam telekomunikačního provozu proveden, lze záznam jako důkaz užít tehdy, pokud je i v této věci vedeno trestní stíhání pro trestný čin uvedený v odstavci 1, nebo souhlasí-li s tím účastník odposlouchávané stanice.“*

Jak vyplývá z citovaného ustanovení trestního řádu, takto převzaté důkazy je sice možné využít i v jiných trestních řízeních, než v nichž byly provedeny, ale jejich okruh je jasně definován. Pokud je tedy použitelnost odposlechů a záznamů telekomunikačního provozu podstatně omezena v rámci trestního řízení, tím spíše není možné takový důkazní prostředek užít v řízení správním – daňovém, jež není řízením o *trestním obvinění* a jehož předmět je, ve srovnání se soudním řízením trestním, zcela odlišný.[3] Nutno dodat, že zmíněná právní úprava je v praxi ze strany správců daně často opomíjena.

Samostatnou kategorii pak tvoří konečné rozhodnutí trestního soudu, které může být důkazním prostředkem samo o sobě. Pokud tedy daňový subjekt předloží k prokázání svých tvrzení rozhodnutí trestního soudu, je povinností správce daně se jeho obsahem zabývat a zohlednit jej při činění skutkových závěrů. V tomto ohledu má správce daně stále možnost (v souladu s § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu) vyvrátit věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost tohoto důkazu, avšak to bude případně vyžadovat pečlivou argumentaci správce daně podloženou přesvědčivými důkazy. Pokud by se správní orgán odmítl takto navrženým důkazem zabývat, jedná se o závažnou vadu řízení. Už jen s ohledem na princip právní jistoty nelze totiž aprobovat situaci, kdy orgán veřejné moci zcela ignoruje učiněné závěry jiného orgánu veřejné moci o stejné věci. Naopak je jeho povinností se s existencí dřívějšího rozhodnutí vypořádat a reagovat na jeho obsah a z něj plynoucí závěry.[4]

Uvedené však neplatí, pokud bylo trestní řízení vedeno ve věci daňové povinnosti daňového subjektu, kterého se rozsudek trestního soudu týká. Pokud by totiž byla v totožné věci vyřešena skutková otázka ohledně správcem daně kontrolovaných daňových povinností daňového subjektu, jsou orgány finanční správy v daňovém řízení touto skutkovou větou vázány. Trestní řízení totiž splňuje ty

nepřísnější požadavky kladené ústavním pořádkem na vedení řízení před orgány veřejné moci z hlediska práv dotčené osoby, a proto nelze v daňovém řízení tvrdit, že skutková situace dané věci byla jiná. Takové rozhodnutí trestního soudu tak představuje rozhodnutí o předběžné otázce, jímž je správce daně vázán (§ 99 odst. 2 daňového řádu).[5]

Lze tedy uzavřít, že přestože je použití důkazních prostředků převzatých z trestních řízení v řízení daňovém v zásadě přípustné, a v některých případech i žádoucí, je třeba mít na paměti, že z každého pravidla existují výjimky, které je třeba respektovat. Pakliže je použitelnost určitých vybraných důkazních prostředků omezena, nemohou být v rámci důkazního řízení prováděného správcem daně rozhodujícím důkazem, kterým by správce daně unesl své důkazní břemeno (§ 92 odst. 5 daňového řádu), ocitne-li se v důkazní nouzi. Každý jednotlivý důkazní prostředek získaný správcem daně tak musí být podroben jeho vyhodnocení nejen v tom směru, zda může napomoci objasnit skutkovou stránku věci, a tedy prokázat či vyvrátit tvrzení daňového subjektu, ale primárně musí být postaveno na jisto, že použití takto získaného důkazního prostředku v rámci daňového řízení není vyloučeno, tedy, že se jedná o přípustný důkazní prostředek.

**Mgr. Hana Krejčíková**,
advokátka / Senior Associate

Rödl & Partner

Rödl & Partner

Platnéřská 2
110 00  Praha 1

Tel.: +420 236 163 111
e-mail: hana.krejcikova@roedl.com

---

[1] srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 3 Afs 8/2020 ze dne 28.07.2022

[2] Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 114/2020 ze dne 23.03.2022

[3] Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 45/2012 ze dne 29.01.2014

[4] Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 125/2021 ze dne 28.02.2023

[5] Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 257/2017 ze dne 21.02.2018

© EPRAVO.CZ – Sbírka zákonů, judikatura, právo | www.epravo.cz

## Další články:

- Ústavní soud vymezil hranice závaznosti trestního rozsudku pro rozhodování správních soudů v daňových věcech
- Regulatorní posun v oblasti platebních služeb: Stanovisko ČNB k minimální uživatelské zkušenosti mění podmínky pro Open Banking
- Několik otázek k postavení podlimitních správců kvalifikovaných fondů rizikového kapitálu v českém právním řádu
- Využívání holdingových struktur a na co si dát pozor
- Možné důsledky nesprávného použití AI v procesních podáních
- Územní plán jako klíčový faktor při oceňování pozemků
- Když společník není dodavatel. NSS znovu řešil daňový „švarcsystém“ u společníků s.r.o.
- Zaměstnanecké akciové opční programy (ESOP)
- Nový režim pro dluhopisové financování
- Transfer Pricing: Na co si dát pozor s blížícím se koncem roku
- Souběh odepření nároku na odpočet daně a ručení za nezaplacenou daň dle rozsudku KONREO