



## R O Z S U D E K J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **J. J.**, zastoupeného JUDr. Markem Křížem, Ph.D., advokátem se sídlem Karviná – Fryštát, Masarykovo nám. 91/28, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel** (dříve Celní ředitelství Ostrava), se sídlem Praha 4, Budějovická 7, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 5. 2012, č. j. 22 Af 58/2010 – 26,

### t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalobci **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

### O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Krajského soudu v Ostravě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 28. 5. 2010, č. j. 3675/2010-140100-21, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Frýdek – Místek ze dne 23. 10. 2009, č. j. 9302/09-046100-024, kterým byla žalobci vyměřena spotřební daň ve výši 4 066 425 Kč na základě závěru, že žalobce skladoval vybrané výrobky (líh a výrobky z líhu) ve větším množství. Krajský soud rozhodnutí celního ředitelství zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V odvodnění tohoto rozsudku krajský soud uvedl, že rozhodnutí celního ředitelství je vystavěno zejména na hodnocení výpovědí osob M. B., L. B., R. M. a M. H., kteří k věci vypovídali při svém zadržení, v pozici osob podezřelých, před sdělením obvinění. Jednalo se tedy o podání vysvětlení podle § 158 odst. 3 zák. č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „trestní řád“). Žalobce přitom namítal, že závěr celního ředitelství, dle kterého žalobce vybrané výrobky skladoval (tedy byl v postavení plátce spotřební daně), opomíjí zejména množství dalších důkazů, které byly provedeny v rámci následně vedeného trestního řízení; uvedené osoby byly navíc v průběhu trestního řízení znovu

vyslechnuty jako svědci. Celní ředitelství také, dle názoru žalobce, hodnotilo pouze důkazy svědčící shora uvedenému závěru.

Krajský soud těmto výhradám žalobce přisvědčil. Dle jeho názoru při podání vysvětlení dle § 158 odst. 3 trestního řádu není postupováno podle ustanovení o výslechu svědka (§ 97 – § 104 trestního řádu); po zahájení trestního řízení slouží tyto úkony státnímu zástupci a obviněnému ke zvážení (návrhu), zda osoba, která takové vysvětlení podala, má být vyslechnuta jako svědek. Soud pak uváží, zda takový důkaz provede. K obsahu podaných vysvětlení nelze, není-li trestním řádem stanoveno jinak, v řízení před soudem jakýmkoli způsobem přihlížet. Platí-li tento zákaz ve vztahu k trestnímu řízení, tím spíše platí pro řízení daňové (trestní řád žádnou výjimku pro daňové řízení neupravuje); z toho plyne, že vysvětlení podaná dle § 158 trestního řádu nemohou být v daňovém řízení důkazními prostředky. Krajský soud také korigoval závěr odvolacího orgánu, že žalobce odmítal akceptovat takto zjištěný stav věci, aniž by sám nějaké důkazy navrhl provést. Poukázal zde na fakt, že již v odvolání (a i dříve) žalobce označil za důkaz způsobilý vyvrátit závěry celního ředitelství trestní spis Okresního soudu v Benešově sp. zn. 2 T 154/2007. Krajský soud zdůraznil, že povinností žalobce nebylo spis předložit, neboť jej neměl ve své dispozici; ze spisu přitom neplyne žádná skutečnost, která by celnímu úřadu, či celnímu ředitelství, bránila si tento spis od okresního soudu zapůjčit. Žalobce navíc uvedl, že výše uvedené osoby není problém v daňovém řízení vyslechnout osobně, což lze považovat za důkazní návrh na výslech svědků. Krajský soud nadto upozornil, že listiny, z nichž je patrný obsah výpovědi svědka, mohou sloužit jako důkaz a být podkladem pro rozhodnutí, pouze není-li to na úkor práva daňového subjektu být přítomen výslechu svědka a klást mu otázky. V případě, že je obsah těchto listin v rozporu s jinými důkazy provedenými v daňovém řízení, je třeba tento rozpor odstranit, a to zpravidla výsledkem dotyčného svědka. Krajský soud tak uzavřel, že celní ředitelství vystavělo své rozhodnutí na procesně nepoužitelných důkazech a zatížilo řízení dalšími vadami, které jsou sto přivodit nezákonné rozhodnutí o věci samé. S ohledem na uvedené krajský soud rozhodnutí celního ředitelství zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Rozsudek krajského soudu napadl původní žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností, v níž neodkázal na žádný zákonný důvod vyplývající z § 103 odst. 1 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Z kasační stížnosti nicméně plyne, že stěžovatelem je tvrzen kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Právní subsumpce kasačních důvodů pod konkrétní písmena § 103 odst. 1 s. ř. s. však je věcí právního hodnocení věci Nejvyšším správním soudem a nezakládá proto nedostatek návrhu. K tomu srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 – 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS (všechna rozhodnutí zdejšího soudu jsou dostupná z [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)).

Stěžovatel předně nesouhlasí s názorem krajského soudu, že napadené rozhodnutí bylo vystavěno jen na hodnocení výpovědi M. B., L. B., R. M. a M. H. při jejich zadržení. Obsahem spisu jsou totiž i další důkazní prostředky (celkem pět okruhů), které i samostatně prokazují spojení žalobce se skladovým prostorem a s vybranými výrobky v tomto prostoru skladovanými; tyto důkazní prostředky byly napadeným rozhodnutím taktéž hodnoceny. I kdyby tedy nebyly listiny obsahující výpovědi zadržených osob přípustným důkazem, mohl celní úřad, potažmo žalovaný, na podkladě ostatních důkazů dospět ke stejnému skutkovému závěru.

Stěžovatel se dále domnívá, že soud nesprávně pohlíží na jeho hodnocení usnesení Okresního soudu v Benešově ze dne 31. 3. 2008, č. j. 2 T 154/2007 – 733 (zastavení trestního řízení s žalobcem ve věci nedaňového trestného činu). V odůvodnění napadeného rozhodnutí se nejednalo o jeho pouhou zmínku, jak tvrdí krajský soud, nýbrž o provedení hodnocení tohoto důkazu, v důsledku absence takového hodnocení v prvostupňovém rozhodnutí

pokračování

(s. 11 odůvodnění); došlo tak k odstranění vady řízení před celním úřadem. Stěžovatel přitom zdůrazňuje, že z odůvodnění tohoto usnesení se jasně podává, že žalobce byl osobou, která měla vztah k místu nálezu vybraných výrobků a byla organizátorem nakládání s lihem. To zcela nezávisle potvrzuje závěry celních orgánů o postavení žalobce v daném daňovém řízení.

Dále stěžovatel uvádí, že žalobce nepředložil žádný důkaz prokazující jeho tvrzení, že není plátcem daně. Žalobce sice již dříve odkazoval na údajnou existenci *mnoha důkazů* prokazujících, že není plátcem daně, které měly být obsaženy v úkonech trestního řízení, vedeného s ním stran obvinění z trestného činu neoprávněného podnikání; tyto důkazy nicméně nikdy nekonkretizoval, tedy neuvedl, které konkrétní úkony z trestního řízení mají být přeneseny do řízení daňového a zde zhodnoceny ve vztahu k jeho daňové povinnosti. Nekonkretizoval ani, že se mělo jednat o svědecké výpovědi osob M. a L. B., R. M. a M. H. Žalobce navíc nikdy nezpochybňoval stěžovatelem hodnocené výpovědi těchto osob provedených před policejním orgánem ve stejném trestním řízení.

V daňovém spisu byly obsaženy další důkazní prostředky (zejména přepisy telefonických hovorů), jejichž hodnocení svědčilo bez jakýchkoli pochyb závěru, že to byl právě žalobce, kdo naplnil podmínky stanovené pro plátce daně. Stěžovatel má tedy za to, že hodnocení dalších důkazů z jiných, nesouvisejících řízení, by bylo nadbytečné. To platí i o návrhu žalobce na provedení svědeckých výpovědí M. a L. B., R. M. a M. H. v rámci daňového řízení za jeho přítomnosti; provedení těchto výpovědí by bylo, s ohledem na stav řízení a jejich vztah k věci, zcela nadbytečné, jak již bylo stěžovatelem uvedeno v napadeném rozhodnutí.

Stěžovatel z těchto okolností dovozuje, že nedošlo k žádnému podstatnému pochybení, které by mohlo mít vliv na rozhodnutí o věci samé, a navrhuje proto rozsudek Krajského soudu v Ostravě zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

Žalobce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

Před vlastním hodnocením věci musel Nejvyšší správní soud zohlednit fakt, že v průběhu řízení o kasační stížnosti došlo v důsledku změny právní úpravy (nabytí účinnosti zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky) ke dni 31. 12. 2012 k zániku původního žalovaného – Celního ředitelství Ostrava, jehož působnost přešla na Generální ředitelství cel (§ 82 odst. 2 zákona č. 17/2012 Sb.). Nejvyšší správní soud proto nadále jako s žalovaným jednal s orgánem posledně zmiňovaným (§ 69, věta za středníkem s. ř. s., § 120 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Před vlastním vypořádáním jednotlivých kasačních námitek je vhodné připomenout, že závěr celních orgánů o postavení žalobce jako plátce daně je založen na premise o kumulativním splnění zákonem stanovených podmínek [§ 4 odst. 1 písm. f) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro projednávanou věc – dále jen „zákon o spotřebních daních“], neboť: 1) byla zjištěna existence vybraných výrobků, 2) nebylo prokázáno jejich zdanění či oprávněné nabytí bez daně, 3) žalobce v době zjištění měl tyto výrobky v detenci (skladoval je). Spornou byla přitom pouze podmínka poslední; právě k jejímu prokázání se upínala rozhodující část prováděného dokazování. Z důkazních prostředků, které měly být celními orgány použity pro zjištění skutkového stavu věci (jejich výčet je podán na str. 5 odvolacího rozhodnutí), stěžovatel výslovně vycházel z *přepisu telefonických hovorů*

(ty mají potvrzovat, že žalobce zajistil prostory, kde byly vybrané výrobky odhaleny, a zajistil též potřebné zásobování linky a následný odběr lihovin třetími osobami), *protokolů o výsledku zadržovaných osob* (zajištění prostor, zásobování a provozu linky žalobcem) a *protokolu o provedení domovní prohlídky u žalobce* (zajištění zásobování linky žalobcem). Stěžovatel se odvolává též na skutečnosti uvedené v *protokolu o místním šetření, sepsaném Celním úřadem Benešov dne 23. 5. 2006*. Tyto skutkové podklady stěžovatel přezkoumatelným způsobem vyhodnotil a dospěl k závěru, že tvoří dostatečně celistvý řetězec, jenž prokazuje detenci zjištěných vybraných výrobků právě žalobcem. Odmítl také žalobcovu interpretaci výpovědí zadržovaných osob s tím, že jejich obsah žalobcova tvrzení vyvrací. Pokud jde o rozhodnutí Okresního soudu v Benešově, vydané v trestní věci žalobce (na které žalobce poukazoval), to, dle názoru stěžovatele, nevyvrací náhled na skutkový stav věci, popsany celním úřadem, ale naopak jej potvrzuje. Tvrzení žalobce o existenci dalších důkazních prostředků, vyplývajících z trestního řízení, které mají podporovat jeho skutková tvrzení, označil stěžovatel za nekonkrétní s tím, že z obsahu spisu nic takového neplyne.

Vyjde-li Nejvyšší správní soud z takto postaveného skutkového stavu věci, je zřejmé, že krajský soud se skutečně dopustil jistého zjednodušení, vycházel-li z toho, že veškeré skutkové závěry celních orgánů se opírají pouze o výpovědi zadržovaných osob. Jak již bylo konstatováno výše, žalobou napadené rozhodnutí skutkově vychází též z dalších listinných podkladů. Na straně druhé je ovšem evidentní, že právě zmiňované výpovědi představovaly pro celní orgány rozhodující zdroj informací o skutkovém stavu věci, zatímco další důkazní prostředky, osvědčené jako důkazy, byly v argumentaci stěžovatele použity spíše jen podpůrně. Za této situace by zrušení napadeného rozsudku jen z důvodu zjednodušeného přístupu krajského soudu ke skutkovým důvodům, na nichž stojí stěžovatelovo rozhodnutí, nevedlo k efektivnímu vyřešení celé věci, neboť důsledkem takového postupu by bylo jen další odsouvání celkového meritorního posouzení postupu stěžovatele, potažmo celního úřadu. Nejvyšší správní soud se proto zaměřil nejprve na zhodnocení právních závěrů krajského soudu, týkajících se (ne)použitelnosti výsledku zadržovaných osob. Pokud tyto závěry obstojí, soustředí se zdejší soud na vyhodnocení procesní použitelnosti dalších důkazů, z nichž stěžovatel vycházel; obstojí-li v tomto testu, bude třetím krokem posouzení, zda i bez výpovědí zadržovaných osob mohou tyto důkazy dostatečně podepírat skutková východiska napadeného rozhodnutí stěžovatele. Poslední krok by však již nemohl být proveden zdejším soudem, neboť hodnocení použitelných (a daňovým orgánem použitých) důkazů musí být primárně provedeno vždy krajským soudem.

Pokud jde o první otázku, tedy otázku použitelnosti výpovědí M. a L. B., R. M. a M. H. v daňovém řízení, Nejvyšší správní soud sdílí názor krajského soudu o jejich nepoužitelnosti, byť považuje za nutné jím vyslovené názory částečně korigovat. Předně je třeba upozornit, že hodnocené listiny neobsahovaly podání vysvětlení podle § 158 odst. 3 trestního řádu, jak se domníval krajský soud. Z obsahu spisu předloženého stěžovatelem (kde jsou posuzované listiny v kopiích založeny) se podává, že o těchto výpovědích nebyly sepsány úřední záznamy, jež se sepisují při podání vysvětlení (§ 158 odst. 5 trestního řádu), nýbrž protokoly o výsledcích zadržovaných osob (§ 76 odst. 3 trestního řádu). Je proto třeba změnit právní kvalifikaci provedenou krajským soudem a na postup orgánů činných v trestním řízení je nutno nahlížet optikou ustanovení § 158 odst. 8, věty druhé, trestního řádu. Ten stanoví, že policejní orgán vyslechne jako svědky *i další osoby uvedené v § 164 odst. 1, jestliže lze předpokládat, že další prověřování trestního oznámení nebo jiného podnětu ke trestnímu stíhání bude trvat delší dobu, zejména proto, že nebyla zjištěna osoba, u níž je dostatečně odůvodněn závěr, že trestný čin spáchala, a v důsledku toho hrozí ztráta důkazní hodnoty výpovědi; pokud výsledky těchto osob nebyly po zahájení trestního stíhání provedeny znovu podle § 164 odst. 4, nelze protokoly o jejich výsledku v hlavním líčení číst podle § 211 a lze je pouze předestřít podle § 212.*

pokračování

Podle § 211 odst. 3 trestního řádu platí, že *protokol o dřívější výpovědi svědka se přečte také tehdy, byl-li výslech proveden způsobem odpovídajícím ustanovením tohoto zákona a svědek v hlavním líčení bez oprávnění odepřel vypovídat nebo se v podstatných bodech odchyluje od své dřívější výpovědi a za a) obhájce nebo obviněný měl možnost se tohoto dřívějšího výslechu zúčastnit a klást vyslychanému otázky, nebo za b) bylo-li zjištěno, že taková osoba byla předmětem násilí, zastrašování, podplácení či příslibů jiných výhod a tak vedena k tomu, aby nevypovídala nebo vypovídala keřivě, nebo c) byl-li obsah výpovědi ovlivněn průběhem výslechu v hlavním líčení, zejména v důsledku chování obžalovaného nebo přítomné veřejnosti.* Právě skutečnost, zda měli obviněný nebo jeho obhájce možnost zúčastnit se dřívějších výslechů svědků (zde zadržovaných osob), má význam při hodnocení důkazního významu příslušných protokolů, neboť tato účast podmiňuje jejich použitelnost jako důkazů z hlediska zachování rovnosti stran při jejich provádění. Jedná se o provedení zásady kontradiktornosti trestního řízení, dle které obviněný nebo jeho zástupce musí mít možnost alespoň jednou se zúčastnit výslechu svědka a klást mu otázky. Z obsahu daňového spisu nevyplývá (a stěžovatel to ani netvrdí), že by zadržené osoby byly později (po zahájení trestního stíhání žalobce) vyslechnuty za podmínek ustanovení § 164 odst. 4 trestního řádu. Již jen v důsledku toho by nebylo možné přecíst v hlavním líčení tyto protokoly k důkazů, namísto výslechu těchto osob (nyní již v postavení svědků) dle shora uvedeného ustanovení. Tyto protokoly bylo možné pouze předestřít postupem podle § 212 trestního řádu, a to pouze v případě, budou-li mezi nimi a výpověďmi u hlavního líčení odchylky. Protokol o výpovědi, který byl předestřen, ovšem v tomto případě nemůže být důkazem, tedy podkladem výroku o vině obviněného, a to ani ve spojení s jinými ve věci provedenými důkazy (srov. § 212 odst. 2 *in fine* trestního řádu).

Pro úplnost je vhodné dodat, že v případě samotného žalobce by jeho dřívější výpověď (zde, v rámci zadržení, dne 23. 5. 2006) bylo možné v trestním řízení před soudem číst (tedy použít jako důkaz) dle § 207 odst. 2 trestního řádu pouze v případě, jednalo-li se v jeho nepřítomnosti, odepřel-li by vypovídat anebo objevily-li by se podstatné rozpory mezi jeho dřívější výpovědí a tím, co uvádí při hlavním líčení; současně by musela být splněna podmínka, že výslech byl proveden po sdělení obvinění, způsobem odpovídajícím ustanovením tohoto zákona. Z daňového spisu je nicméně patrné, že žalobce vypovídal před policejním orgánem (zde představovaným celním orgánem – viz § 12 odst. 1 trestního zákona) ještě před sdělením obvinění (usnesení o zahájení trestního stíhání převzal dne 24. 5. 2006), to znamená, že ani tento protokol nebylo možné jako důkaz v trestním řízení vůbec použít.

S ohledem na shora uvedené lze tedy konstatovat, že žádný z protokolů o výpovědi zadržované osoby, na něž se stěžovatel odvolává, nebylo v dané věci možno použít jako důkazu v trestním řízení. Nebyly-li použitelné pro dokazování před soudem, nemohou být logicky bez dalšího převzaty jako důkazy v jiném řízení, zde v řízení daňovém. Kategorický závěr krajského soudu o naprosté a bezvýjimečné nepoužitelnosti těchto listin jako důkazů však také nelze akceptovat. Daňové řízení není totiž řízením o *trestním obvinění* ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (publikované pod č. 209/1992 Sb.) a není tak nutné na něj vztahovat všechny procesní standardy (včetně požadavků na dokazování), jimiž je ovládáno řízení trestní. 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, neboť opačný přístup by byl popřením principu bezprostřednosti, který se uplatňuje i v dokazování v daňovém řízení. V nyní posuzované věci ovšem nic nenasvědčuje závěru, že by celním orgánům cokoli bránilo provést svědecké výslechy M. a L. B., R. M., M. H., či jiných osob, v rámci daňového řízení. Celním orgánům taktéž nic nebránilo obstarat si protokoly o výsleších svědků provedených při hlavním líčení Okresním soudem v Benešově (dle usnesení tohoto soudu ze dne

31. 3. 2008, č. j. 2 T 154/2007-733 byli soudem vyslechnuti, mimo jiné, M. B., R. M. a M. H.) byť i takto opatřené důkazy by byly, z hlediska jejich vypovídací hodnoty v daňovém řízení, spojeny s jistými omezeními. Jak totiž zdejší soud v minulosti judikoval například v rozsudku ze dne 22. 7. 2009, č. j. 1 Afs 19/2009 – 57 (publikovaném pod č. 1936/2009 Sb. NSS), „*provedení důkazu listinou zachycující výpověď osoby v trestním řízení (§ 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), pokud výpověď téže osoby nemohla být opětovně provedena v řízení daňovém, je omezením zásady bezprostřednosti dokazování. Není proto 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.*“

Lze tedy k této dílčí otázce uzavřít, že byl-li výslech výše jmenovaných osob proveditelný též v daňovém řízení, nebylo možné postupovat způsobem, kdy byly pouze hodnoceny informace z výsledků provedených policejním orgánem před zahájením trestního řízení. Jakkoli krajský soud vycházel z jiné právní kvalifikace výsledků zadržených osob, v zásadě dospěl ke stejnému závěru jako zdejší soud, tj. k závěru o jejich nepoužitelnosti jako důkazu v daňovém řízení. Jeho právní hodnocení věci proto v konečném důsledku obstojí.

Pokud stěžovatel uvádí, že i v případě nepoužitelnosti výše hodnocených protokolů jeho závěr o postavení žalobce jako plátce spotřební daně obstojí, nelze se s ním ztotožnit. Stěžovatel poukazuje v této souvislosti zejména na protokoly o provedených odposleších telefonických hovorů, které byly nařízeny podle ustanovení § 88 odst. 1 trestního řádu, a to pro podezření ze spáchání trestného činu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby podle § 148 odst. 1, 3 písm. a), c) trestního zákona. Vzhledem k tomu, že úprava daňového řízení účinná v době rozhodování stěžovatele (§ 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „ZSPD“) neomezovala okruh důkazních prostředků na jejich uzavřený výčet, ale připouštěla *užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy* (v zásadě stejně je tato problematika upravena i v nyní účinném zákoně č. 280/2009 Sb., daňovém řádu, ve znění pozdějších předpisů – viz jeho § 93 odst. 1 a 2), lze dovodit, že splňoval-li konkrétní důkazní prostředek podmínky § 31 odst. 4 ZSPD, nebyla principiálně vyloučena jeho použitelnost ani tehdy, jednalo-li se o prostředek, který citovaný zákon výslovně nepředpokládal; překážkou nemohl být ani samotný fakt, že šlo o důkazní prostředek provedený v jiném řízení. Pokud ovšem jiný procesní předpis (v jehož režimu byl takový důkazní prostředek opatřen) stanovuje závazné podmínky, za nichž může být opatřen a použit, je potřeba tyto podmínky v daňovém řízení respektovat.

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 (zvláště závažný úmyslný trestný čin nebo pro jiný úmyslný trestný čin, k jehož stíhání zavazuje vyhlášená mezinárodní smlouva), nebo soublasí-li s tím účastník odposlouchávané stanice*. Trestní řád tedy omezuje využití odposlechů jako důkazů; umožňuje je sice využít i v jiných trestních řízeních, než v nichž byl proveden, jejich okruh je však jasně definován. Jestliže samotný trestní řád významně omezuje použitelnost (řádne opatřených) odposlechů a záznamů telekomunikačního provozu i 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 (srov. ustanovení § 1 odst. 1 ZSPD).

Z daňového spisu zdejší soud dále zjistil, že ani další důkazy, které stěžovatel ve svém rozhodnutí výslovně vzal za podklad svého rozhodnutí a reálně je také (dle obsahu odůvodnění) hodnotil, nejsou pro posouzení toho, zda byl žalobce plátcem daně, dostačující.

pokračování

Pokud jde o *protokol o místním šetření provedeném Celním úřadem Benešov, ze dne 23. 5. 2006, č. j. 6481/06-1766-024-02*, v jehož rámci byl žalobce vyslechnut, zde byl žalobce (v procesním režimu ZSPD) vyslechnut pouze v postavení svědka, ke skladování zjištěných vybraných výrobků (ve smyslu alespoň jejich detence) se nepřihlásil a nebyl s možností svého postavení jako plátce daně vůbec konfrontován. Další stěžovatelem uváděné důkazy svědčí pouze o tom, že zjištěné vybrané výrobky pravděpodobně podléhaly spotřební dani (nebylo doloženo úřední povolení daňového skladu, ani to, že byly skladovány v režimu podmíněného osvobození od daně apod.), nikoliv však, že plátcem této daně byl právě žalobce. Nelze tak akceptovat argument, že i přes nepoužitelnost protokolů o výsleších zadržovaných osob (a též odposlechů, pozn. NSS), opřel stěžovatel své rozhodnutí o ve spisu obsažené důkazy, které samy o sobě obstojí a prokazují identifikaci žalobce jako plátce daně předmětné spotřební daně.

Stěžovatel dále namítá, že soud nesprávně pohlížel na jeho hodnocení usnesení Okresního soudu v Benešově ze dne 31. 3. 2008, č. j. 2 T 154/2007 – 733, v napadeném rozhodnutí. Krajskému soudu lze přisvědčit v tom, že zmínka odvolacího rozhodnutí o shora uvedeném usnesení skutečně nezapadá do kontextu hodnocení důkazních prostředků a jde fakticky o reakci na argumentaci žalobce uplatněnou v odvolání. Předmětné usnesení okresního soudu není ostatně uvedeno ani ve výčtu důkazních prostředků, které stěžovatel osvědčil jako důkazy (str. 5 odůvodnění). Z pohledu zdejšího soudu však není rozhodující, zda posuzovaná argumentace správního orgánu byla formulována jako hodnocení skutkového stavu věci; podstatné je, zda věcně obsahuje hodnocení zmiňované listiny. Pokud stěžovatel v reakci na tvrzení žalobce, že okresní soud si v rozhodnutí v jeho trestní věci učinil opačný názor na žalobcův vztah ke kontrolovaným prostorám a výrobkům, než k jakému dospěly daňové orgány, uvedl, že tomu tak není (a vyložil proč), jde nepochybně o hodnocení důkazního prostředku, který na svou obranu uplatnil daňový subjekt. Krajský soud tedy měl posoudit, zda tato argumentace stěžovatele obstojí, neboť v žalobě se žalobce dovolával důkazů provedených v trestním řízení a jeho příznivého výsledku pro něj. Taková úvaha ovšem v odůvodnění napadeného rozsudku chybí; dle názoru Nejvyššího správního soudu však nejde o natolik závažnou vadu, aby bez dalšího musela vést ke zrušení tohoto rozsudku. Z odůvodnění předmětného usnesení vydaného v trestní věci se skutečně podává, že v obžalobě popsany skutek se s největší pravděpodobností stal, konkrétně že to byl stěžovatel, kdo vybrané výrobky v areálu *Mlýn Čerčany* skladoval a provozoval plnicí linku; taková činnost by nepochybně mohla být považována za *skladování*, ve smyslu ustanovení § 4 odst. 1 písm. f) zákona o spotřebních daních. Tento názor trestního soudu jistě podporuje náhled stěžovatele na skutkový stav věci, nelze ovšem přehlédnout, že v této trestní věci nebylo rozhodováno meritorně. Žalobce nebyl okresním soudem uznán vinným z popsaného skutku, neboť věc byla vyhodnocena jako správní delikt a postoupena k vyřízení v přestupkovém řízení. Definitivní posouzení, zda se skutek, kladený žalobci za vinu v trestně právní rovině, skutečně stal, tak z předmětného rozhodnutí trestního soudu neplyne; stěžovatel proto zde vysloveným názorem nejen nebyl nikterak vázán (srov. § 28 odst. 2 ZSPD) ale mohl jím argumentovat jen podpůrně (což ostatně i učinil). Je tedy evidentní, že usnesení Okresního soudu v Benešově ze dne 31. 3. 2008, č. j. 2 T 154/2007 – 733 nemělo z pohledu dokazování v nyní posuzované daňové věci prakticky žádnou relevanci; opomenul-li krajský soud tuto dílčí, fakticky marginální, otázku věcně vypořádat, nemůže to mít vliv na zákonnost jeho rozsudku.

Stěžovatel konečně městskému soudu vytýká nesprávnost názoru, že v dané věci bylo potřebné provést ještě další důkazy navrhané žalobcem. Se stěžovatelem lze souhlasit potud, že žalobce skutečně žádné konkrétní návrhy na doplnění dokazování neuváděl a jeho argumentace se nesla ve značně obecné rovině (zejména ve vztahu k tomu, co vyplynulo z trestního řízení). Na straně druhé však nelze přehlédnout, že žalobce opakovaně vyjadřoval nesouhlas s tím, co je uvedeno v jednotlivých protokolech o výslechu zadržovaných osob.

Na ústním jednání dne 24. 9. 2009 výslovně uvedl, že dosud provedené důkazy (zahrnující zejména zmiňované protokoly) považuje za nedostatečné a žádá jejich doplnění. Poukázal přitom na důkazy provedené v trestním řízení, které, dle jeho názoru, vyvracejí náhled celních orgánů na skutkový stav věci. V odvolání pak žalobce, kromě nekonkrétní námitky o opomenutí důkazů z trestního řízení, svědčících v jeho prospěch, výslovně namítal, že výpovědi zadržovaných osob byly provedeny „*mimo proces*“ a bez řádného poučení vyslýchaných osob. Je tedy zjevné, že žalobce minimálně zpochybňoval použitelnost, ale i samotný obsah, klíčových důkazních prostředků, na kterých celní orgány stavěly skutkové hodnocení věci. Již tato skutečnost (bez ohledu na výše odůvodněnou nemožnost použití protokolů o výslechu zadržovaných osob) měla vést celní orgány k tomu, aby (v souladu s výše již zmiňovanou zásadou bezprostřednosti) výslechy těchto osob provedly v rámci daňového řízení, při možnosti realizace odpovídajících procesních práv daňového subjektu (žalobce). S ohledem na již konstatované zásadní deficity při zjišťování skutkového stavu věci by podrobnější rozebírání tohoto kasačního bodu bylo zcela nadbytečné; lze proto uzavřít, že ani v tomto směru kasační stížnost není důvodná.

Jelikož Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, nezbylo mu, než ji podle ustanovení § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítnout.

O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Pokud jde o účastníka procesně úspěšného – žalobce, v jeho případě soud shledal, že mu v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nevznikly. Proto mu náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 29. ledna 2014

Mgr. Radovan Havelec  
předseda senátu