



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců JUDr. Jana Ryby a Mgr. Milana Taubera v právní věci žalobce: **CASTROL Austria GmbH**, se sídlem Industriezentrum NÖ-Süd, Strasse 6, Objekt 17, Wiener Neudorf, Rakousko, zast. Ing. Alešem Zídkem, daňovým poradcem, se sídlem v Praze 1, Na Příkopě 8, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem v Praze 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 20.12.2011, č.j. 8098-2/2011-170100-021,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí vydaného Celním ředitelstvím Praha (dále jen „odvolací orgán“ nebo „ředitelství“) blíže označeného v záhlaví tohoto rozsudku, kterým odvolací orgán zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu Praha 1 (dále jen „celní úřad“ nebo „správní orgán I. stupně“) ze dne 10.2.2011, č.j. 3273/2011-176100-024 - platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů dle zákona č. 353/2003., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) za zdaňovací období ke dni 23.5.2008, rozhodnutí ze dne 10.2.2011, č.j. 3274/2011-176100-024 - platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období ke dni 5.6.2008, rozhodnutí ze dne 10.2.2011, č.j. 3276/2011-176100-024 - platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období ke dni 9.6.2008, rozhodnutí ze dne 10.2.2011, č.j. 3270/2011-176100-024 - platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období ke dni 10.6.2008, rozhodnutí ze dne 10.2.2011, č.j. 3268/2011-176100-024 - platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období ke dni 11.6.2008, rozhodnutí ze dne 10.2.2011, č.j. 3277/2011-176100-024 - platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období ke dni 21.6.2008, rozhodnutí ze dne 10.2.2011, č.j. 3278/2011-176100-024 - platební výměr na

spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období ke dni 23.6.2008, rozhodnutí ze dne 10.2.2011, č.j. 3279/2011-176100-024 - platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období ke dni 24.6.2008, a ze dne 10.2.2011 a rozhodnutí ze dne 10.2.2011, č.j. 3285/2011-176100-024 - platební výměr na spotřební daň z minerálních olejů za zdaňovací období ke dni 25.6.2008.

Žalobce nesouhlasí s napadeným rozhodnutím, které shledává nezákonným a své námitky vyjádřil v následujících žalobních bodech:

V prvním žalobním bodu namítá žalobce nezákonnost vytýkacího řízení. Blíže žalobce uvedl, že celní úřad vyzval výzvami k odstranění pochybností žalobce, aby doložil:

1) důkazní prostředky (např. mezinárodní nákladní listy, stáčecí lístky) prokazující, že dne 25.6.2008 nedošlo na daňovém území České republiky u doprav realizovaných prostřednictvím průvodních dokladů AAD č. 148115, 285926 a 285936 k porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy;

2) důkazní prostředky prokazující, že daňovému subjektu vznikla ke dni 25.6.2008 daňová povinnost ve výši 0 Kč. Celní úřad zaslal žalobci výzvy s obdobným obsahem ve vztahu k zdaňovacím obdobím a průvodním dokladům AAD týkající se předmětné věci.

Žalobce namítá, že v odůvodnění výzev celní úřad nezhodnotil předchozí vysvětlení žalobce, která poskytl, a pouze zopakoval skutečnosti, na jejichž základě již byly vydány výzvy k podání daňových přiznání.

Žalobce dále s poukazem na pokyn č. D-144, který stanoví správcům daně lhůty pro uzavření vytýkacího řízení, namítá, že délka trvání vytýkacího řízení v daném případě několikanásobně převýšila lhůty vytýkacího řízení (přitom ve správním spise není obsaženo povolení umožňující prodloužení tohoto řízení), neboť vytýkací řízení zahájená výzvami byla ukončena až po devatenácti měsících od zahájení řízení. Dle pokynu č. D-144 je však správce daně povinen uzavřít vytýkací řízení ve lhůtě 3 měsíců od jejich zahájení, ve zvláště složitých a odůvodněných případech ve lhůtě 12 měsíců a to pouze na základě předchozího povolení nejbližší vyššího správce daně. V delší lhůtě lze vytýkací řízení uzavřít pouze s předchozím souhlasem Ministerstva financí ČR. Postup celního úřadu zakládá i porušení základních zásad správy daní, zejména zásadu rychlosti řízení.

Žalobce rovněž namítá porušení povinnosti mlčenlivosti celním úřadem, neboť návrhy zpráv o ukončení vytýkacích řízení ze dne 14.9.2010 a 1.10.2010 vydané celním úřadem byly doručeny rovněž společností ZEOZ, s.r.o. (dále jen „společnost ZEOZ“) a DEIMOS, a.s. (dále jen „společnost DEIMOS“), čímž došlo k porušení povinnosti správce daně zachovávat mlčenlivost o tom, co se při daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděl ve smyslu § 24 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“ nebo „daňový řád“). Žalobce na tuto skutečnost poukázal, avšak jeho námitka byla zamítnuta rozhodnutím správce daně ze dne 23.12.2010, přičemž odvolací orgán námitku zamítl s tím, že jmenované společnosti měly v řízení postavení třetích osob, konkrétně věřitelů. Uvedený postup shledává žalobce chybným, když v okamžiku doručení dokumentů ze spisu jmenovaným společností ještě ani neexistovalo rozhodnutí celního úřadu o tom, že nějaká daňová povinnost žalobci vzniká. Nadto společnost DEIMOS vstoupila do dobrovolné likvidace dne 8.2.2011 a není vyloučeno, že k takovému rozhodnutí společnosti přispělo i nezákonné sdělení ze strany celního úřadu.

Ve druhém žalobním bodu namítá žalobce nedostatečně zjištěný skutkový stav. Žalobce nejprve konstatoval, že předmětem jeho podnikání je (mimo jiné) nákup a prodej vybraných výrobků – pohonných hmot. Za tímto účelem provozuje daňový sklad v Linci

v Rakousku. Předmětné dodávky vybraných výrobků byly prováděny v rámci obchodních vztahů mezi žalobcem a společností RÜHL Gessellschaft m.b.H. & CO KG (dále jen „Rühl“), která od žalobce nakupovala vybrané výrobky a informovala žalobce o konečném odběrateli těchto výrobků, tj. o osobě, které měl žalobce vydat tyto výrobky. Jedním ze zákazníků této společnosti byla rovněž společnost ZEOZ. Převazy vybraných výrobků realizované společností ZEOZ (jí určenými přepravci, společnostmi DEIMOS a TA TRANS) byly předmětem daňových řízení vedených s žalobcem celním úřadem.

Předtím než žalobce umožnil zahájit předmětnou přepravu, ověřil existenci společnosti ZEOZ výpisem ze slovenského obchodního rejstříku a rovněž ověřil, že tato společnost je registrována ve Slovenské republice ke spotřební dani z minerálních olejů jako oprávněný příjemce a je tedy oprávněna přijímat vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Poté žalobce předal k přepravě výrobky ze svého daňového skladu přepravci určenému společností ZEOZ. Dodávky byly ve všech případech placeny společností RÜHL předem a společnost ZEOZ nabyla vybrané výrobky okamžikem jejich převzetí v areálu daňového skladu žalobce. Podle řádně vyplněných průvodních dokladů AAD, které žalobce vyhotovil, byla místem ukončení přeprav těchto výrobků ve všech případech Slovenská republika (viz oddíl 7a jednotlivých průvodních dokladů AAD).

Ve všech případech žalobce obdržel od společnosti ZEOZ průvodní doklady AAD prokazující řádné ukončení přepravy vybraných výrobků na území Slovenské republiky, včetně razítka Colného úřadu Trenčín s připojeným podpisem příslušného pracovníka tohoto úřadu. Ze svědeckých výpovědí řidičů vyplynulo, že pokyn k provedení přepravy dostávali řadoví řidiči od řidiče a současně dispečera společnosti DEIMOS pana Špačka. Dopravy vybraných výrobků probíhaly tak, že se řidiči dostavili k terminálu daňového skladu žalobce v Linci, kde spolu s načerpáním vybraných výrobků obdrželi řádně vyplněné průvodní doklady AAD, na kterých byla vždy jako příjemce uvedena společnost ZEOZ a místo dodání Slovenská republika. Po opuštění prostor daňového skladu žalobce jednotliví řidiči zahájili přepravu na území České republiky; místo konkrétního určení jednotlivých přeprav bylo oznamováno řidičům buď předem nebo až v průběhu cesty z daňového skladu žalobce telefonicky, popř. osobně na čerpací stanici ÖMV u Českých Budějovic, a to buď přímo panem Špačkem nebo jinými osobami. Na čerpací stanici ÖMV u Českých Budějovic došlo k manipulaci s doklady, způsob manipulace nebyl celním úřadem zjišťován.

V průběhu řízení bylo prokázáno, že žalobce vždy v průvodních dokladech AAD deklaroval jako místo určení vybraných výrobků Slovenskou republiku a v rozporu s tím se řidiči při provádění přeprav řídili pokyny jiných osob, které byly s průvodními doklady v rozporu. Jako osoba, která určovala místo vykládky těchto výrobků a organizovala vlastní podvodné jednání vůči žalobci byl označen řidiči pan P. Převzetí vybraných výrobků bylo vždy potvrzeno podpisem osoby jednající za společnost ZEOZ. Průvodní doklady AAD, které ve vztahu k řešeným přepravám žalobce od společnosti ZEOZ následně obdržel, potvrzovaly přijetí vybraných výrobků touto společností jako oprávněným příjemcem a byly opatřeny podpisem a razítkem pracovníka místně příslušného slovenského celního úřadu, který potvrdil, že přeprava vybraných výrobků byla společností ZEOZ řádně ukončena.

Žalobce zdůraznil, že zákon o spotřebních daních a s ním Směrnice Rady 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani ze dne 25.2.1992 (dále též „Směrnice“) neumožňovala odesílajícímu daňovému skladu ověřit řádné ukončení dopravy vybraných výrobků jinak než vráceným průvodním dokladem AAD č. 3.

V daném případě se dle žalobce zřejmě jednalo o předem připravený podvod vůči žalobci, který byl završen zasláním potvrzených průvodních dokladů AAD s potvrzením řádného doručení výrobků na území Slovenské republiky. Žalobce byl na existenci nesrovnalostí poprvé upozorněn celním úřadem ve výzvách k podání daňového přiznání ze

dne 12.2.2009. Z dokumentů shromážděných celním úřadem vyplynulo, že celní úřad opatřil prohlášení Colného úřadu Trenčín ze dne 13.11.2008, ve kterém tento úřad informuje, že razítka použitá při potvrzování průvodních dokladů AAD vystavených k jednotlivým přepravám byla na úřadu odcizena a návazně prohlášena za neplatná. Celní úřad následně provedl místní šetření v prostorách přepravních společností DEIMOS a TA TRANS a pořídil kopie dokumentace, kterou tyto společnosti uchovávaly k jednotlivým řešeným přepravám. Za zásadní označil celní úřad kopie dokladů o vyložení vybraných výrobků (stáčecí listky) vystavené na území České republiky. Na žádost žalobce doplnil celní úřad dokazování svědeckými výpověďmi řidičů. V návaznosti na dataci uvedenou na jednotlivých stáčecích listcích celní úřad určil zdaňovací období, ve kterém dle jeho závěru vzniká žalobci daňová povinnost ke spotřební dani.

Žalobce dále poukázal na skutečnost, že celní úřad odmítl provést důkazní prostředky uvedené ve vyjádření žalobce ze dne 21.9.2009 a ze dne 8.1.2010. Žalovaný se s postupem celního úřadu ztotožnil, o čemž svědčí str. 19 napadeného rozhodnutí, když shledal návrhy na provedení důkazních prostředků nadbytečnými. Žalobce trvá na tom, že právě provedením navrhovaných důkazních prostředků by došlo k prokázání, jak došlo k převzetí vybraných výrobků společností ZEOZ. Žalobce tvrdí, že zhodnocení okamžiku převzetí vybraných výrobků společností ZEOZ je pro posouzení pozice žalobce v řízení zcela zásadní.

S poukazem na § 25 odst. 6 zákona o spotřebních daních žalobce zdůraznil, že okamžik ukončení dopravy vybraných výrobků je určující pro rozhodnutí, zda na tu kterou přepravu dopadá § 28 zákona o spotřebních daních, která řeší důsledky vad nastalých během dopravy vybraných výrobků. Žalobce tvrdí, že v daném případě došlo u všech předmětných doprav k ukončení jejich dopravy přijetím oprávněným příjemcem tj. společností ZEOZ, a proto nemůže na tyto dopravy ustanovení § 28 dopadat, neboť řeší pouze situace nastalé před tímto přijetím vybraných výrobků. Z tohoto pohledu je označení průvodních dokumentů AAD razítkem Colného úřadu Trenčín druhotné, neboť toto označení se děje až po přijetí vybraných výrobků oprávněným příjemcem a tím po ukončení dopravy vybraných výrobků ve smyslu § 25 odst. 6 zákona o spotřebních daních. Celní úřad se však okolnostmi přijetí vybraných výrobků společností ZEOZ nezabýval a neprovedl důkazní prostředky, jak navrhoval žalobce. Žalobce tedy tvrdí, že byla porušena práva žalobce v probíhajícím řízení tím, že celní úřad provedl důkazní prostředky toliko formálně či je vůbec odmítl provést, čímž došlo i k porušení zásady součinnosti a volného hodnocení důkazů. Posouzením vlivu manipulace s dokumenty, které byly předávány jednotlivým řidičům na čerpací stanici ÖMV u Českých Budějovic, se celní úřad vůbec nezabýval.

S ohledem na uvedené žalobce navrhuje svědecké výpovědi J. Ž., Š. P. a H. R., V. P. a zjištění dokumentace k řešeným dopravám, které jsou v držení konečných odběratelů, kterými jsou české čerpací stanice, zejména společnost Tank ONO, s.r.o.

Ve třetím žalobním bodu namítá žalobce nesprávné právní posouzení věci, neboť nesouhlasí se závěry celního úřadu, který v rozhodnutí vzal za prokázáno, že ke stočení vybraných výrobků došlo na území České republiky, a uvedl, že tím došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy ve smyslu § 28 zákona o spotřebních daních a že v případě takového porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy vzniká žalobci objektivní odpovědnost zaplatit daň, když nejsou rozhodné žádné okolnosti, za kterých k porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy došlo. Žalobce nesouhlasí ani s celním orgánem, že je stanovena objektivně odpovědnost žalobce za daňovou povinnost, a proto není možné považovat jednání třetích osob, které vynětí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně způsobily, za nedostatky spadající mimo kontrolu daňového subjektu, a že způsob vynětí vybraných výrobků z režimu podmíněného osvobození od daně současně nelze považovat za

nepředvídatelnou a neodvratitelnou událost (vyšší moc) ve smyslu § 28 odst. 2 zákona o spotřebních daních a Směrnice z toho důvodu, že nebylo uskutečněno mimo odpovědnost žalobce, když žalobci je tato odpovědnost stanovena objektivně v § 28 odst. 9 zákona o spotřebních daních.

S poukazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu i Evropského soudního dvora (dále též „ESD“) související s možností vzniku daňové povinnosti osoby v důsledku protiprávního jednání jiné osoby (zejména v souvislosti s řešením tzv. „kolotočových podvodů“) žalobce nesouhlasí dále s celním úřadem, podle kterého není možné postupy aplikované na daň z přidané hodnoty uplatňovat také v oblasti spotřebních daní. Žalobce blíže uvedl, že kolotočovým podvodem jsou obecně označovány dodávky zboží, během nichž dochází ke krácení daně z přidané hodnoty tak, že jeden z obchodníků, kteří se tohoto řetězce účastní, nepřizná a neodvede z tohoto plnění daň na výstupu a následně se stává nekontaktní, případně vstupuje do likvidace. Uvedenou problematikou se Evropský soudní dvůr zabýval zejména v rozhodnutích ze dne 12.1.2006, ve spojených věcech C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (Optigen), ze dne 6.7.2006, ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04 (Axel Kittel) a ze dne 27.9.2007, ve věci C-409/04 (Teleos). Evropský soudní dvůr konstatoval, že uložení daňové povinnosti nevědomému účastníkovi řetězce transakcí, z nichž jedna je označena jako podvodná, je v rozporu se základními principy komunitárního práva, zejména s principem právní jistoty, proporcionality a principem volného pohybu zboží (Teleos).

Žalobce zdůraznil, že v daňovém řízení bylo prokázáno, že protiprávního podvodného jednání společnosti ZEOZ se žalobce neúčastnil, o něm nevěděl a ani vědět nemohl. Žalobce ověřil před zahájením vlastních dodávek, zejména výpisem z obchodního rejstříku, že společnost ZEOZ je společností existující a že tato společnost je registrována ke spotřební dani z minerálních olejů jako oprávněný příjemce pod registračním číslem SK 56510700004 a totožnost osob jednajících za tuto společnost. Během dodávek žalobce vyžadoval prokázání přijetí vybraných výrobků potvrzeným průvodním dokladem AAD než společnosti ZEOZ umožnil nakládku dalších vybraných výrobků. Průběh dodávek byl zcela standardní a žalobce požadoval, aby jmenovaná společnost u něj složila jistotu odpovídající výši potenciálně dlužné spotřební daně. Tuto jistotu žalobce držel až do obdržení průvodního dokladu AAD, vyhotovení č. 3, kterým mu bylo řádné ukončení dopravy prokázáno. Žalobce nesouhlasí s požadavky odvolacího orgánu v napadeném rozhodnutí ohledně opatření, která měl žalobce ve vztahu ke společnosti ZEOZ podniknout, neboť by měla likvidační charakter na podnikání žalobce a trvá na tom, že podnikl veškeré kroky, které lze rozumně vyžadovat, aby se ujistil, že provedení těchto dodávek nepovede k účasti žalobce na jakémkoliv možném podvodném jednání. Existenci povolení, kterou společnost ZEOZ disponovala, považuje žalobce za významný indikátor solidnosti společnosti.

Žalobce dále uvedl, že ve smyslu Směrnice a zákona o spotřebních daních je provozovatel odesílajícího daňového skladu od spotřební daně osvobozen, pokud k porušení režimu podmíněného osvobození během dopravy došlo z důvodu nepředvídatelné události nebo vyšší moci. Osvobození od spotřební daně při porušení režimu podmíněného osvobození během dopravy však nelze vnímat jako objektivní, jak tvrdí žalovaný, nýbrž je třeba posuzovat subjektivně ve vztahu ke všem účastníkům obchodního vztahu. Z uvedeného žalobce dovozuje, že daňovou povinnost je třeba uložit tomu subjektu, který neprokáže, že vůči němu bylo porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy způsobeno nepředvídatelnou událostí nebo vyšší mocí. I když zákon o spotřebních daních ani Směrnice nedefinují nepředvídatelnou událost, lze obecně za takovou událost považovat jednání či událost, které nemůže být s použitím řádné péče předvídáno či očekáváno, a které je mimo kontrolu dané osoby. Vyšší mocí se obvykle rozumí událost nebo okolnost mimo kontrolu

účastníků právního vztahu jako např. válka, stávka či činnost přírody jako zemětřesení, povodeň.

Žalobce poukázal na rozhodnutí Evropského soudního dvora ve věci C-314/06 (Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR)), kde v odst. 32 Evropský soudní dvůr jednoznačně uvádí, že je nepřipustné vyložit článek 14 odst. 1 Směrnice způsobem, který by konstruoval objektivní odpovědnost oprávněného skladovatele ze ztrát v režimu podmíněného osvobození od daně.

Žalobce uzavírá, že v daném případě porušení režimu podmíněného osvobození od daně během přepravy je způsobeno nepředvídatelnou a neodvratitelnou událostí, spočívající v podvodném jednání společnosti ZEOZ a jím určených dopravců, na kterém se žalobce nepodílel a o kterém nevěděl a ani vědět nemohl, což bylo potvrzeno i celním úřadem v protokolech. Za jednání těchto osob žalobce nenese a ani nemůže nést odpovědnost. Před zahájením dodávek žalobce učinil veškeré kroky, které po něm mohou být rozumně požadovány, aby se ujistil, že provedení těchto dodávek v režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy nepovede k účasti žalobce na jakémkoliv možném podvodném jednání společnosti ZEOZ. Žalobce byl tedy v dobré víře ohledně řádnosti průběhu a ukončování přeprav. Žalobci nelze tedy uložit daňovou povinnost vznikající pouze v důsledku protiprávního jednání jiných osob, kterého se žalobce neúčastnil a o kterém nevěděl a vědět nemohl. Porušení povinností je způsobeno nepředvídatelnou a neodvratitelnou událostí, kterou je protiprávní podvodné jednání společnosti ZEOZ a ostatních osob zúčastněných na přepravě vybraných výrobků.

Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl zamítnutí žaloby a k meritu věci uvedl, že poukazuje na specifičnost úpravy režimu podmíněného osvobození od daně v § 28 zákona o spotřebních daních, které je svým pojetím speciální k obecné úpravě zdanění stanovené v uvedeném zákoně. Zákon o spotřební dani klade veškerou odpovědnost za dopravu v režimu podmíněného osvobození od daně na provozovatele odesílajícího daňového skladu. O tom svědčí právní úprava v § 28 odst. 8 zákona o spotřební dani, který upravuje procesní postup správce daně vůči provozovateli daňového skladu při porušení režimu podmíněného osvobození od daně. Provozovatel daňového skladu pro své vyvinění musí prokázat pozdější ukončení režimu dopravy, zničení nebo znehodnocení vybraných výrobků v důsledku nepředvídatelné a neodvratitelné události nebo skutečnosti, že vybrané výrobky nebyly dodány na místo určení z důvodu porušení režimu podmíněného osvobození od daně, ke kterému došlo při dopravě mimo daňové území České republiky. Dále žalovaný poukázal na § 28 odst. 9 zákona o spotřební dani, který dává osobě, jež poskytla zajištění daně a která nevěděla nebo nemohla vědět, že vybrané výrobky nebyly dodány na místo určení, lhůtu v délce jednoho měsíce ode dne, kdy ji o tom celní úřad uvědomí, na to, aby prokázala, že doprava byla řádně ukončena nebo že došlo k porušení režimu na území jiného členského státu. Pokud v uvedené lhůtě prokáže jednu z uvedených skutečností, nevzniká této osobě povinnost přiznat a zaplatit daň. Jestliže však v této lhůtě neprokáže, že doprava byla řádně ukončena nebo že k porušení režimu podmíněného osvobození došlo mimo daňové území ČR, považují se vybrané výrobky za vyjmuté z tohoto režimu a osobě poskytující zajištění za probíhající režim vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit.

K námitkám obsaženým v prvním žalobním bodu uvedl žalovaný následující:

- *k námitce vztahující se k nezákonnosti zahájení vytykácího řízení, protože ve výzvách k odstranění pochybností celní úřad nezhodnotil předchozí vysvětlení žalobce, že v těchto výzvách jsou v souladu se zákonem žalobci srozumitelně sděleny pochybnosti v podaném daňovém přiznání a to popisem situací, které tyto pochybnosti zakládají.* Celní úřad uvedl, že z důkazních prostředků získaných za účelem správného stanovení daně, a to zejména

z průvodních dokladů AAD, mezinárodních nákladních listů, plnicích lístků, stáčecích lístků, záznamů o době řízení vozidla ve výzvách specifikovaných a z informace Colného úřadu Trenčín vyplývá, že na daňovém území ČR došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy dle § 28 odst. 1 písm. a) zákona o spotřební dani. V případě porušení režimu podmíněného osvobození od daně má povinnost dle § 29 odst. 9 zákona o spotřebních daních daň přiznat a zaplatit provozovatel odesílajícího skladu. S ohledem na skutečnost, že odesílajícím daňovým skladem je žalobce, vznikla správci daně pochybnost o výši přiznané daně. Celní úřad zpochybnil údaje uvedené v daňovém přiznání popisem zjištěného skutkového stavu a konfrontací se zákonnou úpravou stanovující plátce daně v případě porušení podmíněného osvobození od daně. Z předmětných výzev je zřejmé, že pochybnosti celního úřadu vycházejí z doposud shromážděného skutkového stavu a žalobcem podaného daňového přiznání;

- *k námitce vztahující se k trvání vytykáčích řízení*, že zákon o správě daní a poplatků neurčoval lhůty pro uzavření vytykáčích řízení, přesto správce daně je při svém postupu vázán lhůtami danými pokynem č. D-144, který je vnitřním předpisem stanovujícím pravidla přísnější, než která klade zákon. Na základě tohoto pokynu se běh lhůty pro uzavření vytykáčích řízení staví po dobu doplňování již vyžádaných, nebo dalších podkladů a poskytování vysvětlení na základě další výzvy správce daně, a to ode dne vydání této další výzvy až do dne stanoveného v bodě 1 písm. a) – c) tohoto pokynu. Běh těchto lhůt se staví i po dobu dožádání podle § 5 zákona o správě daní a poplatků, a to ode dne jeho odeslání do dne jeho vyřízení dožádaným správcem daně. Ze spisového materiálu vyplývá, že v daném případě docházelo k různým dožádáním v rámci zjišťování skutkového stavu. Daňový řád nespojuje s nedodržením pokynu č. D-144 porušení práv a povinností daňového subjektu. V daném případě ze strany celního úřadu nedocházelo k neodůvodněným průtahům z jeho strany, když postup byl soustředěn na zjištění skutkového stavu a celní úřad reagoval na požadavky žalobce ve směru prověření jednotlivých důkazních prostředků. Nečinnost by byla dána jen tehdy, pokud by správce daně ve vytykáčích řízení nekonal vůbec, anebo sice konal, ale bezdůvodně. K tomu závěru však nelze dospět, neboť celní úřad na žádost žalobce konal a konal účelně. Na podporu uvedeného, žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.3.2008, č.j. 9 Afs 47/2007-172 s tím, že nedodržení lhůty stanovené pokynem č. D-144 nemůže samo o sobě mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé;

- *k námitce spočívající v porušení povinnosti mlčenlivosti ze strany celního úřadu*, že společnosti DEIMOS a ZEOZ vystupovaly v daňovém řízení jako třetí osoby a byly tak zúčastněné na celém řízení. Statut třetí osoby zúčastněné na řízení dovodil správní orgán ze skutečnosti, že jmenované společnosti vystupují v postavení ručitele se všemi právy a povinnostmi z toho pramenícími. Obě společnosti vystupují v řízení v postavení dle § 7 odst. 2 písm. d) daňového řádu a na základě tohoto postavení byly oba subjekty v předmětném protokole poučeny.

K námitkám obsaženým ve druhém a třetím žalobním bodu uvedl žalovaný, že zákon o spotřební dani definuje skutečnosti rozhodné pro určení plátce a okamžik vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit při porušení režimu podmíněného osvobození od daně. K porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy podle § 28 odst. 1 zákona dojde tehdy, pokud vybrané výrobky nejsou ve stanovené lhůtě dopraveny do daňového skladu a přijaty daňovým skladem. V ust. § 28 odst. 2 zákon stanoví liberační podmínky při porušení režimu podmíněného osvobození od daně. Žalovaný rovněž poukázal na § 28 odst. 8 a § 28 odst. 9, dle něhož povinnost daň přiznat a zaplatit má provozovatel odesílajícího daňového skladu. Společně a nerozdílně odpovídá za daň s provozovatelem odesílajícího daňového skladu provozovatel přijímacího daňového skladu a oprávněný příjemce nebo daňový

zástupce na daňovém území České republiky, pokud vybrané výrobky již před vznikem této povinnosti nabyly, a dopravce nebo vlastník vybraných výrobků, pokud poskytl na místo provozovatele odesílajícího daňového skladu zajištění daně. Osoba, která vyňala vybrané výrobky během dopravy z režimu podmíněného osvobození od daně na daňovém území České republiky, ručí společně a nerozdílně za daň.

Na daný případ dopadá i Směrnice (konkrétně článek 14, článek 15 odst. 3 a článek 20 odst. 1). Směrnice mají obecnou závaznost a zavazují členské státy co do výsledku, jehož má být dosaženo. V daném případě se jedná o jednotný systém výběru spotřebních daní a jejich kontroly; směrnice váže členský stát ve vztahu ke svému cíli, přičemž formy a prostředky ponechává na volbě členského státu. Národní právo je třeba vykládat s přihlédnutím k dikci a účelu Směrnice. Tento závěr přijal i Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 8 Afs 29/2008-75, v němž uvedl, že zákon o spotřebních daních musí být zejména po vstupu České republiky do Evropské unie vykládán souladně s právem Evropského společenství. Povinnost eurokonformního výkladu zákona o spotřebních daních vyplývá z článku 10a a článku 1 odst. 2 Ústavy ČR i z článku 10 Smlouvy o Evropském společenství.

V případě porušení režimu podmíněného osvobození od daně při dopravě vybraných výrobků se plátcem stává osoba v souladu s § 4 odst. 1 písm. d) zákona o spotřebních daních, tedy osoba, která porušila režim podmíněného osvobození od daně. Z ust. § 28 zákona o spotřebních daních vyplývá, že povinnost daň přiznat a zaplatit má provozovatel odesílajícího daňového skladu. Toto ustanovení stanoví podmínky pro přepravu v režimu podmíněného osvobození od daně tak, že osobou povinnou zajistit daň při dopravě vybraných výrobků v rámci takového režimu je primárně provozovatel odesílajícího skladu nebo oprávněný odesílatel, a staví tak tuto osobu do postavení plátce daně. V případě přepravy v režimu podmíněného osvobození od daně mezi členskými státy může daň se souhlasem celního úřadu místně příslušného odesílajícímu daňovému skladu zajistit rovněž dopravce nebo vlastník vybraných výrobků. Bez ohledu na to, kdo je osobou, která zajistila daň, ručí za daň společně a nerozdílně s touto osobou rovněž osoba, která se na porušení tohoto režimu podílela, a to v případě, že si byla porušení režimu vědoma nebo lze důvodně předpokládat, že si toho vědoma být měla.

V daném případě žalobce poskytl zajištění daně, aniž by zainteresoval další osoby předvídané zákonem o spotřebních daních. Skutečnost, že za daň ručí v daném případě i jiné osoby společně a nerozdílně, nemění nic na tom, že povinnost daň přiznat a zaplatit stihá primárně žalobce jako provozovatele daňového skladu, který poskytl pro předmětnou dopravu zajištění daně. Podmínky porušení režimu podmíněného osvobození od daně byly naplněny, neboť vybrané výrobky nebyly dopraveny do daňového skladu a tímto daňovým skladem nebyly ani přijaty.

Rozhodnou skutečností pro posouzení skutkového stavu je fakt, že vybrané výrobky byly do místa určení (společnosti ZEOZ) dodány pouze formálně, materiálně byly doručeny na různá místa na daňovém území České republiky. Byly tak naplněny podmínky porušení režimu podmíněného osvobození od daně dle § 28 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních. O této skutečnosti svědčí přípis Colného úřadu Trenčín ze dne 13.11.2008, v němž se uvádí, že předmětné celní razítko – Markant 032 (048) bylo odcizeno. Z tohoto důvodu nemohlo dojít k legálnímu a materiálnímu ukončení dopravy dle údajů uvedených na předmětných dokladech AAD. Předmětné vybrané výrobky neskončily tedy v územní působnosti Colného úřadu Trenčín.

Žalovaný dále uvedl, že celním úřadem byly shromážděny podklady svědčící o tom, že vybrané výrobky byly dopraveny na daňové území ČR a daňová povinnost tak vznikla na našem území v souladu s § 28 odst. 4 zákona o spotřebních daních, o čemž svědčí plnicí listy potvrzující přijetí vybraných výrobků různými čerpacími stanicemi na daňovém území ČR, jednotlivé mezinárodní nákladní listy/CMR, záznamy o době řízení vozidel.

Ust. § 28 odst. 9 zákona o spotřebních daních uvádí povinnost daň přiznat a zaplatit provozovateli odesílajícího daňového skladu, kterého povinnost daň přiznat a zaplatit stíhá primárně. Další osoby, které se dostávají do postavení ručitele a nesou tak povinnost daň případně zaplatit, jsou mimo jiné dopravce nebo vlastník vybraných výrobků, pokud však poskytl místo provozovatele odesílajícího daňového skladu zajištění daně, k čemuž však v daném případě nedošlo. V daném případě se uplatní až poslední věta § 28 odst. 9 zákona o spotřebních daních, dle něhož osoba, která vyňala vybrané výrobky během dopravy z režimu podmíněného osvobození na dani na daňovém území ČR, ručí společně a nerozdílně za daň. Těmto osobám však nevzniká primární povinnost daň přiznat a zaplatit. Zůstává proto na žalobci, rozhodne-li se domáhat náhrady škody v soukromoprávním sporu.

Žalovaný se zabýval i splněním podmínek daných ust. § 28 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Liberace je dle žalovaného závislá na kumulativním splnění dvou podmínek, a to jednak nesplnění podmínek podmíněného osvobození od daně v důsledku nepředvídatelné a neodvratitelné události a jednak bezodkladné oznámení vzniklé situace celnímu úřadu příslušnému odesílajícímu daňovému skladu

K výkladu nepředvídatelné a neodvratitelné události poukázal žalovaný na výklad poskytnutý Evropským soudním dvorem v rozsudku ve věci C-314/06, z něhož žalovaný poukázal na závěry ESD, zejména v odst. 23, odst. 24, odst. 31, odst. 33 a odst. 40 rozsudku.

V daném případě žalovaný dospěl k závěru, že žalobce nesplnil podmínky pro uplatnění liberace, neboť nesplnil podmínku spočívající v péči, se kterou si vybíral své obchodní partnery, a nezabezpečil se proti následkům své volby prostřednictvím nástrojů uvedených v zákoně o spotřební dani. Tato skutečnost je o to markantnější, když subjekt s produkcí žalobce uzavírá smlouvu o dodávkách vybraných výrobků se subjektem prostřednictvím zprostředkovatelské firmy (Rühl) formou řetězení a bez dřívější spolupráce s odběratelem (ZEOZ) volí způsob přepravy v režimu podmíněného osvobození od daně, kde vystupuje jako ručitel. Tímto postupem žalobce převzal veškerou odpovědnost dopravy na sebe bez možnosti zapojení dalších osob. Žalobce vstoupil do obchodního vztahu se zahraniční, pro něj neznámou, osobou, o které si obstaral pouze veřejně dostupné informace (výpis z obchodního rejstříku, registraci ke spotřební dani), aniž by využil případných možností, které mu Směrnice a vnitrostátní právní předpis v případě dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně nabízí. Tím má na mysli žalovaný zapojení dalších osob na režimu podmíněného osvobození od daně prostřednictvím zajištění daně ze strany vlastníka vybraných výrobků, popř. dopravce přepravujícího vybrané výrobky. Žalovaný tak dospěl k závěru, že události zapříčiňující stav porušení podmíněného osvobození od daně nebyly v důsledku uvedených skutečností nezávislé na vůli žalobce a nejednalo se tak o neobvyklé a nahodilé události, jejichž důsledkům nemohlo být i přes veškerou vynaloženou řádnou péči zabráněno. V případě uzavírání kontraktů s novou, pro žalobce neznámou odběratelskou firmou, nemůže prověření odběratele ve veřejně dostupných registrech znamenat předejití nepředvídatelným a neodvratitelným událostem, aniž by byly pomínuty mechanismy zákona o spotřební dani spočívající v zapojení osob na režimu prostřednictvím poskytnutí zajištění daně. Žalobce je proto plně odpovědný za přiznání a zaplacení spotřební daně ve smyslu § 28 odst. 2 zákona o spotřebních daních. Nastalá situace nepředstavuje nepředvídatelnou a neodvratitelnou událost, když důsledkům porušení režimu podmíněného osvobození od daně mohl žalobce zabránit, kdyby věnoval řádnou či větší péči výběru svého obchodního partnera a vzal v potaz i možnost porušení režimu podmíněného osvobození od daně i prostřednictvím podvodného jednání, které v souvislosti s tak citlivou komoditou, jako jsou minerální oleje, může reálně očekávat, když vstupuje do obchodního vztahu s dosud neproověřeným partnerem. Žalobce nenaplnil ani druhou ze dvou kumulativních podmínek, kterou je bezprostřední

informování o porušení režimu podmíněného osvobození od daně celního úřadu místně příslušného odesílajícímu daňovému skladu.

Protože žalobce namítá, že nevěděl o porušení režimu podmíněného osvobození od daně a stal se objektem podvodného jednání třetích osob, zabýval se žalovaný i ust. § 28 odst. 8 zákona o spotřebních daních, který stanoví podmínky vyvinění se z porušení režimu v případě zjištění porušení uvedeného režimu ze strany celního úřadu a následného vyvrácení této skutečnosti ze strany odesílajícího daňového skladu. Ust. § 28 odst. 8 stanoví, že v případě, kdy celní úřad ve lhůtě tři let ode dne odeslání vybraných výrobků zjistí, že došlo k porušení podmíněného osvobození od daně při dopravě, oznámí tuto skutečnost provozovateli odesílajícího daňového skladu. Pokud provozovatel odesílajícího daňového skladu prokáže, že o porušení režimu podmíněného osvobození od daně nevěděl, ani vědět nemohl, poskytne se mu lhůta 4 měsíců ode dne, kdy obdržel oznámení o porušení, aby prokázal, že došlo ke splnění podmínek stanovených v odst. 7 písm. a) – c), jinak se odeslané výrobky považují za vyjmuté z režimu podmíněného osvobození od daně. Žalovaný uvedl, že i když žalobci tato možnost nebyla poskytnuta, toto pochybení nemá vliv na probíhající řízení, neboť ze spisového materiálu vyplývá, že bylo prokazatelně zjištěno, že vybrané výrobky nebyly dodány na místo určení ve Slovenské republice, nebyly zničeny či znehodnoceny v důsledku nepředvídatelné a neodvratitelné události a ani nebyly dodány na místo určení z důvodu porušení režimu podmíněného osvobození od daně, ke kterému došlo při dopravě mimo území ČR. Tím nejsou splněny podmínky § 28 odst. 7 písm. a), b) ani c) zákona o spotřební dani.

Žalovaný uzavřel, že při porušení režimu podmíněného osvobození od daně při dopravě výrobku platí obecná zásada, že povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň má provozovatel odesílajícího daňového skladu. Za spotřební daň v případě porušení předmětného režimu neodpovídá pouze provozovatel odesílající daňového skladu, ale také další osoby, které mají souvislost s přepravou výrobků nebo jen s výrobkem samotným. Zákon hovoří o společné a nerozdílné odpovědnosti osob za spotřební daň. Je tak vymezen okruh osob, na kterých lze vymáhat splatnou daň. Bude-li provozovatel daňového skladu nesolventní, vyzve správce daně k zaplacení daně další osobu z tohoto okruhu, tedy osoby, které v souladu s § 28 odst. 9 poslední věta zákona o spotřební dani mají postavení ručitele.

Žalovaný neprováděl žalobcem navrhované výsledky osob pro nadbytečnost, když jejich výsledkem by nedošlo ke zvratu ve skutkovém zjištění ohledně daňového řízení tj. určení plátce daně.

U ústního jednání, které se ve věci konalo dne 18. února 2015, setrval zástupce žalobce na podané žalobě a zástupce žalovaného navrhl zamítnutí žaloby. Soud zamítl provedení důkazů navrhovaných žalobcem (viz str. 19 žaloby a výslech odborníka pro obchodování s s minerálními oleji v předmětném období) pro nadbytečnost, neboť dospěl k závěru, že důkazní prostředky shromážděné ve správním spise jsou dostatečným podkladem pro závěr učiněný celními orgány (viz str. 18 tohoto rozsudku, kde se soud vypořádal s námitkami ohledně nedostatečně zjištěného skutkového stavu).

Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).

Předně je třeba uvést, že Celní ředitelství Praha, které ve věci původně rozhodovalo, bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno spolu s ostatními celními ředitelstvími a celními úřady zřízenými podle zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky. Působnost Celního ředitelství Praha jako orgánu rozhodujícího o odvoláních proti rozhodnutím celních úřadů, přešla dle § 82 odst. 1 a 2 a § 4 odst. 1 písm. a) zákona č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky, na Generální ředitelství cel. Za žalovaného bude dále v textu souhrnně označováno jak Celní ředitelství Praha, tak i jeho kompetenční nástupce, Generální ředitelství cel.

Městský soud posoudil věc takto:

Nejprve se soud zabýval procesními námitkami žalobce obsaženými v *prvním žalobním bodu*. Za chybné považuje žalobce následující skutečnosti:

Za prvé žalobce namítá, že v odůvodnění výzev k odstranění pochybností celní úřad pouze zopakoval skutečnosti, na jejichž základě byly vydány výzvy k podání daňových přiznání, a vůbec do nich nepromítl vysvětlení, která již žalobce poskytl.

Účelem vytýkacího řízení podle § 43 zákona o správě daní a poplatků bylo, aby správce daně (v daném případě celní úřad) odstranil pochybnosti ohledně skutečností tvrzených v daňovém přiznání. Existence pochybností musí být opřena o skutkové důvody. Jak již judikoval i Nejvyšší správní soud, „*pochybnost ve smyslu § 43 odst. 1 d. ř. nemusí být jistotou správce daně o tom, že tvrzení daňového subjektu nejsou správná, průkazná, úplná či pravdivá,*“ ale postačí, „*půjde-li o důvodné podezření, tj. o podezření založené na dostatečně konkrétních a přesvědčivých poznatcích správce daně či na jeho analýzách obdobné kvality opřených o skutkové důvody*“ (rozsudek NSS ze dne 8. 7. 2008, č. j. 9 Afs 110/2007-102).

V daném případě žalobce podal daňová přiznání ve výši 0 Kč, avšak celnímu úřadu vznikly důvodné pochybnosti o výši přiznané daně, neboť měl k dispozici důkazní prostředky, které výši přiznané daně neodpovídaly. Ze správního spisu soud ověřil, že ve výzvách ze dne 25. 6. 2009 celní úřad náležitě popsal všechny pochybnosti týkající se nesouladu žalobcem tvrzené výše daně s důkazními prostředky, které měl celní úřad k dispozici. Nadto celní úřad uvedl i, jaké důkazní prostředky má žalobce celnímu úřadu předložit pro odstranění pochybností. Soud takové výzvy považuje za vydané zcela v souladu s ust. § 43 zákona o správě a daní, neboť obsahují jasné skutkové důvody, o něž celní úřad své pochybnosti opírá, ba i výčet důkazních prostředků, kterými je třeba pochybnosti vyvrátit. Celní úřad postupoval tedy v souladu se zákonem a nepochybil, když ve výzvách nezhodnotil předchozí vysvětlení podaná žalobcem. Z uvedených důvodů shledává soud tuto námitku nedůvodnou.

Za druhé žalobce namítá, že délka vytýkacího řízení znatelně překročila lhůtu podle pokynu Ministerstva financí D-144.

Pokyn č. D-144 je metodickým pokynem určeným správcům daně. Jedná se o vnitřní předpis, který upravuje správní praxi. Je třeba uvést, že zákon o správě daní a poplatků ani daňový řád nespojuje s nedodržením lhůt podle vnitřního pokynu porušení práv a povinností daňového subjektu. Lhůty obsažené v tomto pokynu jsou lhůtami pořádkovými, nikoli prekluzivními.

V daném případě soud shledává, že délka vytýkacího řízení nebyla neúčelná ve vztahu k předmětu řízení, jelikož na straně celního úřadu nedocházelo v dané věci k nečinnosti. Délku předmětného řízení ovlivnila nutnost četných dožadání jiných správců daně, včetně ověřování skutečností vzniklých mimo Českou republiku. S ohledem na skutečnost, že délka trvání daňového řízení sama o sobě nemůže ještě znamenat, že žalobce byl napadeným rozhodnutím či postupem správních orgánů zkrácen na svých právech, shledal soud i tuto

námítku nedůvodnou. Soud posoudil tuto námítku v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 14. 3. 2008, č. j. 9 Afs 47/2007-172, kde soud uvádí, že samotné nedodržení lhůt správním orgánem, „nemůže mít bez dalšího vliv na zákonnost jeho rozhodnutí ve věci samé.“).

Za třetí žalobce namítá porušení povinnosti mlčenlivosti celním úřadem ve vztahu ke společnosti ZEOZ a společnosti DEIMOS.

K této námítce soud uvádí, že povinnost mlčenlivosti podle § 24 zákona o správě daní a poplatků se vztahuje na úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní. Tyto osoby jsou vázány povinností mlčet o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. V daném případě byly okolnosti případu sděleny společností DEIMOS a ZEOZ, které dle žalovaného v daňovém řízení vystupovaly jako osoby zúčastněné na řízení (§ 7 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků), neboť na základě zákona o spotřebních daních jim v daném případě vznikla solidární odpovědnost z titulu podílu na porušení režimu podmíněného osvobození od daně.

Institut osoby zúčastněné je definován v § 7 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, mezi které zákon řadí nejen účastníky řízení, ale i třetí osoby, kterými jsou svědci, osoby přezvědné, osoby mající listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení, ručitelé, poddlužníci a plátcí působící v rámci zajišťovacího a vymáhacího řízení a další osoby specifikované v § 7 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Vzhledem k tomu, že v daném případě se o zajišťovací ani vymáhací řízení nejednalo, celní orgány pochybily když s jmenovanými společnostmi jednaly jako s osobami zúčastněnými na řízení. Uvedené procesní pochybení však nemá vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, na posouzení odpovědnosti žalobce a naplnění liberačních důvodů, pro které by mohl být žalobce zproštěn své odpovědnosti. Soud proto z tohoto důvodu nepřistoupil ke zrušení napadeného rozhodnutí (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.10.2005, č.j. 6 Ads 57/2004-59, kde soud konstatuje, že „[o] vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí [§ 103 odst.1 písm. d) s.ř.s.], se nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdyby k vadě řízení vůbec nedošlo.“

Je třeba rovněž přisvědčit výtce žalobce, že platební výměry vydané celním úřadem, tedy správním orgánem prvního stupně nebyly dostatečně odůvodněny. K této výtce soud uvádí, že předmětné řízení probíhalo ve dvou stupních a dvojinstančnost řízení zajišťuje nejen dvojí posouzení věci, ale je také cestou k nápravě a odstranění vad. Z tohoto pohledu shledává soud konečné rozhodnutí ve věci, tedy odvolací rozhodnutí za řádně odůvodněné, včetně skutečnosti, že žalovaný se v něm vypořádal se všemi uplatněnými námitkami. Vytýkaný nedostatek platebních výměrů tak nemohl žalobce zkrátit na jeho právech, neboť byl zhojen odvolacím orgánem. Lze dodat, že za této situace nemohlo namítané pochybení mít ani vliv na zákonnost konečného (odvolacího) rozhodnutí ve věci samé.

Soud tedy uzavírá, že námitky obsažené v prvním žalobním bodě shledal nedůvodnými.

Stěžejní námitky jsou obsaženy ve *třetím žalobním bodu*. Od nesprávného právního posouzení věci se odvíjí i posouzení námitek ve druhém žalobním bodu, v němž je namítán nedostatečně zjištěný skutkový stav.

Soud se proto nejprve zaměřil na otázku, zda žalobce jakožto provozovatel odesílajícího daňového skladu má objektivní odpovědnost zaplatit spotřební daň a zda se této

odpovědnosti může zprostit v případě, že prokáže, že na porušení režimu podmíněného osvobození od daně neměl a nemohl mít vliv.

Při posouzení nastolené otázky odpovědnosti vyšel soud z právní úpravy týkající se spotřebních daní a jejich výběru. Otázku spotřebních daní v rámci Evropské unie upravuje Směrnice (č. 92/12/EHS), která byla do českého právního řádu implementována zákonem o spotřebních daních.

Směrnice v článku 6 odst. 1 stanoví pouze okamžik, ve kterém vzniká povinnost zaplatit daň, avšak na členských státech ponechává, aby určily, kdo má být plátcem daně, a aby stanovily postupy pro vyměření a vybrání daně (dle čl. 6 odst. 2; k tomu viz rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 5. 4. 2001, G. Van de Water, C-325/99, body 37 – 41).

V rámci tzv. procesní autonomie (viz rozsudek Evropského soudního dvora ve věci Rewe, C-33/76) tedy mají členské státy určitou volnost ve stanovení procesních postupů, avšak musí zajistit, aby byla daň skutečně vybrána a aby všechny postupy a náležitosti byly v souladu s principem nediskriminace (viz recitál č. 9 a čl. 6 odst. 2 směrnice 92/12/EHS a rozsudek Evropského soudního dvora ve věci Van de Water v bodech 38 a 41). Harmonizace spotřebních daní v Evropské unii stojí na principu zdanění podle země určení, tj. vybrané výrobky jsou zdaňovány ve státě, v němž byly skutečně uvedeny do volného oběhu ke spotřebě (viz recitál směrnice 92/12/EHS). Navíc v případě, že došlo k porušení předpisů nebo nesrovnalostem, je spotřební daň dlužná ve státě, ve kterém k porušení došlo (čl. 20 odst. 1 směrnice 92/12/EHS).

V daném případě ze správního spisu vyplývá, že ke stočení minerálních olejů došlo na daňovém území České republiky. Proto je třeba aplikovat na daný případ české právní předpisy, především zákon o spotřebních daních, který blíže upravuje kompetence českých celních orgánů, jež jsou příslušné k výběru daně (§ 1), určuje, kdo je plátcem daně a za jakých podmínek (§ 4), a stanoví postupy pro vyměření a vybírání daně (§ 5 a násl.).

Směrnice plátce daně nespécifikuje a nechává na členských státech, aby ho určily. Český zákon o spotřebních daních (ve znění účinném ke dni 25. 6. 2008) v návaznosti na Směrnici stanoví, že plátcem daně je provozovatel daňového skladu, oprávněný příjemce, daňový zástupce nebo výrobce, kterému vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu nebo v souvislosti se ztrátou nebo znehodnocením vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně /§ 4 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních/. Podle § 4 odst. 1 písm. d) je pak plátcem daně i právnická či fyzická osoba, která poruší režim podmíněného osvobození od daně během dopravy vybraných výrobků.

Podle § 8 zákona o spotřebních daních daňová povinnost vzniká výrobou vybraných výrobků na daňovém území Evropské unie (resp. Evropského společenství dle znění zákona k 25. 6. 2008) nebo dovozem vybraných výrobků na daňové území Evropské unie. Samotná povinnost daň přiznat a zaplatit je však podmíněně odložená až do doby, kdy jsou dané výrobky uvedeny do volného daňového oběhu na území České republiky /§ 3 písm. d) zákona o spotřebních daních a § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních v návaznosti na čl. 6 odst. 1 směrnice 92/12/EHS/.

Směrnice v čl. 6 hovoří o propuštění výrobků pro domácí spotřebu, čímž se rozumí každé opuštění režimu s podmíněným osvobozením od daně, a to včetně neoprávněného, dále každá výroba a každý dovoz vybraných výrobků. Český zákon o spotřebních daních v § 9 odst. 3 písm. f) specifikuje, že povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká také okamžikem

porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy vybraných výrobků v tomto režimu.

Zákon o spotřebních daních dále v § 28 odst. 1 specifikuje, kdy k porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy dojde. Je tomu v případě, kdy nejsou vybrané výrobky ve stanovené lhůtě dopraveny do daňového skladu a přijaty daňovým skladem, oprávněným příjemcem nebo daňovým zástupcem. Další možné porušení režimu nastane, pokud výrobky nejsou ve stanovené lhůtě předloženy celnímu úřadu určení a není pro ně navrženo jiné celně schválené určení. Porušením režimu podmíněného osvobození je také skutečnost, když nejsou výrobky ve stanovené lhůtě vyvezeny.

V daném případě správní orgán doložil, že došlo ke stočení minerálních olejů na území České republiky, a to v rozporu s průvodním dokladem, podle něžž bylo místo určení na území Slovenské republiky. Došlo tedy k porušení režimu podmíněného osvobození od daně ve smyslu § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních, jelikož vybrané výrobky nebyly dopraveny do daňového skladu a ani tímto daňovým skladem nebyly přijaty. V důsledku uvedeného vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit ve smyslu § 9 odst. 1 zákona o spotřebních daních.

Povinnost daň přiznat a zaplatit v případě porušení podmíněného osvobození od daně má podle § 28 odst. 9 provozovatel odesílajícího daňového skladu. Společně a nerozdílně odpovídá za daň s provozovatelem odesílajícího daňového skladu provozovatel přijímajícího daňového skladu, oprávněný příjemce nebo daňový zástupce na daňovém území České republiky, pokud vybrané výrobky již před vznikem této povinnosti nabyly, a dopravce nebo vlastník vybraných výrobků, pokud poskytl na místo provozovatele odesílajícího daňového skladu zajištění daně. Společně a nerozdílně ručí za daň také osoba, která vybrané výrobky během dopravy vyňala z režimu podmíněného osvobození od daně na daňovém území České republiky (§ 28 odst. 9 in fine).

V daném případě tedy povinnost daň přiznat a zaplatit leží objektivně na žalobci. Skutečnost, že za daň mohou ručit společně a nerozdílně i další osoby, nemá na tuto povinnost žalobce žádný vliv.

Dále se soud zabýval otázkou, zda se své povinnosti může žalobce zprostit a za jakých podmínek.

Nejvyšší správní soud stran interpretačních pravidel zákona, resp. jeho jednotlivých ustanovení již několikrát konstatoval, že aplikace a interpretace práva není toliko formální proces, nýbrž v sobě zahrnuje hodnotící postupy v souvislosti se společenským řádem společnosti, především v souvislosti se systémem právem chráněných hodnot. Právní věda při popisu jednotlivých metod interpretace práva zjevně vychází ze základních představ o fungování práva v současné společnosti. Právní normy jsou vyjádřeny prostřednictvím normativních textů, které jsou výsledkem činnosti k tomu určených orgánů, tvoří provázaný systém, v němž vznikají různé vztahy. Proto se na prvním místě zdůrazňuje výklad jazykový (gramatický), kterým se zjišťuje význam jednotlivých výrazů použitých v normativním textu, jejich kontext, apod. Dále se klade důraz na metody logického výkladu, které se opírají o poznatky formální logiky; v neposlední řadě se jedná o výklad systematický, teleologický a historický.

Soud dospěl k závěru, že jak z dikce zákona, tak i z dikce Směrnice vyplývá, že porušení režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy vybraných výrobků je objektivní skutečností. K uvedenému závěru dospěl soud nejen jazykovým výkladem § 28 odst. 1 zákona o spotřebních daních, který klade důraz na objektivně nastalé skutečnosti bez ohledu na to, kdo tyto skutečnosti způsobil a za jakých okolností k nim došlo. Zákon totiž

definuje porušení podmíněného osvobození jako případ, kdy se výrobky dostanou mimo daný režim, ale již neřeší, který subjekt opuštění režimu zapříčinil a jaké okolnosti na opuštění režimu měly vliv. Také smysl a účel právní úpravy podporuje závěr, že na porušení režimu je třeba nahlížet jako na objektivní skutečnost. Účelem zákona (stejně jako Směrnice) je zajistit, aby byla řádně a efektivně vybrána spotřební daň, a to v místě, kde byly výrobky dani podléhající skutečně uvedeny do volného oběhu. Povinnost daň přiznat a zaplatit se tedy váže ke skutečnosti, že výrobky byly propuštěny pro domácí spotřebu, a to bez ohledu na to, kdo tuto skutečnost způsobil.

Z výše uvedeného, tedy že porušení režimu podmíněného osvobození od daně je objektivní skutečností, vyplývá, že i odpovědnost plátce daně je odpovědností objektivní. Současně je však třeba uvést, že nejde o odpovědnost absolutní, neboť zákon o spotřebních daních v § 28 odst. 2 stanoví, že nesplnění podmínek podle prvního odstavce nezakládá porušení režimu podmíněného osvobození v případě, kdy podmínky nebyly splněny v důsledku nepředvídatelné a neodvratitelné události a zároveň celní úřad místně příslušný odesílajícímu daňovému skladu byl o této události bezodkladně informován. Zákon zde tedy uvádí liberační podmínky, kterými jsou jednak vznik nepředvídatelné a neodvratitelné události a jednak informování celního úřadu. Odpovědnosti za přiznání a zaplacení spotřební daně se tedy plátce může zprostit v případě, kdy jsou kumulativně splněny obě náležitosti vyšší moci, tedy nastaly neobvyklé a nepředvídatelné okolnosti nezávislé na vůli plátce a zároveň je plátce ani s vynaložením řádné péče nemohl odvrátit (k tomu viz rozsudek ve věci SPMR, bod 31); navíc je třeba splnit i druhou liberační podmínku, a to bezodkladné informování místně příslušného celního úřadu, že k okolnostem vyšší moci došlo.

Žalobce se v žalobě dovolává skutečnosti, že v daném případě vznikly nepředvídatelné a neodvratitelné události, na základě nichž má být zproštěn odpovědnosti za přiznání a zaplacení spotřební daně. Odvolává se přitom na rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 18. 12. 2007 ve věci *Société Pipeline Méditerranée et Rhône (SPMR)*, C-314/06. V něm Evropský soudní dvůr dovodil, že oprávněnému skladovateli nemůže být uložena absolutní odpovědnost za ztráty výrobků nacházejících se v režimu s podmíněným osvobozením od daně. Z dalších bodů tohoto rozsudku však vyplývá, že odpovědnosti se oprávněný skladovatel může zprostit pouze v případě, že nastaly okolnosti vyšší moci, které skladovatel nebyl objektivně schopen odvrátit.

Evropský soudní dvůr zde (v bodě 24) odkázal na svou dřívější judikaturu, podle které *„pojem vyšší moc obsahuje objektivní složku, která spočívá v neobvyklých událostech nezávislých na vůli hospodářského subjektu, a subjektivní složku, která spočívá v povinnosti dotčeného subjektu zabezpečit se proti následkům neobvyklé události tím, že učiní vhodná opatření, aniž by však podstoupil nepřiměřené oběti“* (viz také rozsudek Evropského soudního dvora ve věci *Bayer v Komise*, C-195/91 P, Recueil, s. I-5619, bod 32, a usnesení Evropského soudního dvora ve věci *Zuazaga Meabe v. OHIM*, C-325/03 P, Sb. rozh. S. I-403, bod 25).

Směrnice v článku 14 odst. 1 dává možnost zprostit se daňové povinnosti v případě vyšší moci. Tato možnost představuje výjimku z obecného pravidla, kterou je třeba vykládat restriktivně (viz stanovisko generální advokátky Kokott ze dne 18. 7. 2007 ve věci *SMPR*, bod 43).

Obecně se k pojmu vyšší moci Evropský soudní dvůr vyjádřil již v rozsudku ze dne 8. 3. 1988 ve věci *Anthony McNichol*, C-296/86. Podle Evropského soudního dvora koncept vyšší moci nepředpokládá absolutní nemožnost jednat, avšak představuje situaci, ve které bylo neprovedení určitého aktu způsobeno abnormálními a nepředvídatelnými okolnostmi, nad nimiž osoby dovolávající se vyšší moci neměly žádnou kontrolu, a při které ani s vynaložením řádné péče nebylo možno následkům zabránit (bod 11 rozsudku *McNichol*).

V oblasti spotřebních daní podle judikatury Evropského soudního dvora okolnost vyšší moci nastává pouze v případě, kdy „*nebylo možno žádným způsobem předvídat při stavu dostupných technických znalostí v této době, a tudíž se vymykalo jakékoli možnosti kontroly ze strany oprávněného skladovatele.*“ (rozsudek SMPR, bod 35). Provozovatel skladu tedy musí prokázat řádnou péči, která předpokládá „*trvalou činnost zaměřenou na zjišťování a vyhodnocování možných rizik, jakož i schopnost přijmout odpovídající a účinná opatření s cílem zabránit, aby se tato rizika projevila.*“ (rozsudek SMPR, bod 37)

Lze dodat, že nepředvídatelnou a neodvratitelnou událostí nemůže být skutečnost, která je běžnou součástí podnikatelského rizika, s níž žalobce mohl a v rámci řádné péče také měl počítat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 1. 2013, č. j. 8 Afs 19/2012-44). Za takovou událost nelze tedy považovat ani jednání obchodního partnera.

V daném případě žalobce tvrdí, že porušení režimu podmíněného osvobození od daně způsobil dopravce a že jeho chování neměl a nemohl mít pod kontrolou, což považuje za nastalou okolnost vyšší moci. Navíc se žalobce domnívá, že byl v dobré víře, neboť mu byly vráceny dokumenty, o nichž objektivně nemohl vědět, že jsou opatřeny odcizeným razítkem.

S ohledem na uvedené, vzniká otázka, zda je podvodné jednání dopravce běžnou součástí podnikatelského rizika, se kterou žalobce mohl a měl počítat, a zda způsob výběru dopravců a obchodních partnerů odpovídá řádné péči provozovatele skladu. Soud zde hodnotil skutečnost, s kým a jakým způsobem žalobce vstupoval do podnikatelských vztahů.

V daném případě žalobce uzavřel smlouvu o dodávkách vybraných výrobků prostřednictvím zprostředkovatele. O dopravci neměl zjištěné žádné bližší informace, které by se týkaly jeho spolehlivosti a důvěryhodnosti. Jedinými informacemi, kterými disponoval, byly informace o konečném odběrateli, tj. společnosti ZEOZ, a sice, že společnost legálně existuje a že je registrována ke spotřební dani. Soud taková formální zjištění nepovažuje za dostatečný projev řádné péče podnikatele. Naopak to dle názoru soudu svědčí o tom, že žalobce vstoupil do podnikatelského vztahu se subjekty, o nichž neměl dostatečné informace, čímž vědomě podstoupil riziko, že jeho obchodní partner nebude spolehlivý.

Žalobce zvoleným postupem tak rozhodně nenaplnil požadavky řádné péče, neboť v daném případě se mu nabízela i jiná vhodná a přiměřená opatření daná platnou právní úpravou, kterých nevyužil a kterými mohl nastalé skutečnosti adekvátně ovlivnit. Naopak kroky, které učinil, jednoznačně spadají pod podnikatelské riziko, které žalobce podstoupil vědomě. Výběr obchodních partnerů a ověření jejich spolehlivosti je běžnou součástí podnikatelského rizika, se kterou žalobce mohl a měl počítat.

Soud tudíž dospěl k dílčímu závěru, že v daném případě nenastaly nepředvídatelné události, které žalobce nemohl objektivně odvrátit, a proto se žalobce vyšší moci nemůže úspěšně dovolat. Nadto z obsahu správního spisu nevyplývá ani splnění druhé podmínky liberace, tedy včasnosti oznámení nepředvídatelné a neodvratitelné události místně příslušnému celnímu úřadu.

Žalobce v žalobě rovněž tvrdí, že o porušení režimu podmíněného osvobození od daně vůbec nevěděl a ani vědět nemohl, jelikož se v dobré víře spoléhal na dokumenty opatřené odcizeným slovenským razítkem.

Zde je třeba poukázat na úpravu obsaženou v § 28 odst. 8 zákona o spotřebních daních. Pokud celní úřad zjistí, že došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od daně při dopravě, oznámí tuto skutečnost provozovateli odesílajícího daňového skladu. Pokud

provozovatel odesílajícího skladu prokáže, že o porušení režimu podmíněného osvobození nevěděl a ani nemohl vědět, poskytne se mu lhůta 4 měsíců ode dne, kdy obdržel oznámení o porušení, aby prokázal, že došlo ke splnění podmínek podle § 28 odst. 7 písm. a) až c) zákona o spotřebních daních (výrobky byly dodány na místo určení, byly zcela zničeny či znehodnoceny v důsledku nepředvídatelné a neodvratitelné události nebo došlo k porušení režimu podmíněného osvobození od daně mimo daňové území České republiky), jinak se odeslané výrobky považují za vyjmuté z režimu podmíněného osvobození od daně.

V daném případě správní orgán doložil, že výrobky ani nebyly dodány na místo určení, ani nebyly zničeny či znehodnoceny a ani nedošlo k porušení režimu mimo daňové území České republiky. Naopak správní orgán shromáždil dostatečné množství důkazů, kterými je prokázáno, že vybrané výrobky byly skutečně stočeny na daňovém území České republiky. Žalobce se tedy nemůže úspěšně dovolávat žádného z liberačních důvodů podle § 28 zákona o spotřebních daních.

Žalobce nemůže úspěšně ani poukazovat na průvodní doklady AAD opatřené odcizeným celním razítkem, neboť tyto listiny neprokazují, že vybrané výrobky byly skutečně dodány do původního místa určení.

Protože právní úprava spotřebních daní stojí na principu, že vybrané výrobky se daní v místě, kde byly skutečně uvedeny do oběhu, nemůže se plátce své odpovědnosti zprostit pouze na základě dokumentu, který stvrzuje formálně skutečnosti, ke kterým však fakticky nikdy nedošlo, jak celní úřad dostatečně prokázal.

K poukazu žalobce na judikaturu týkající se tzv. kolotočových podvodů, k nimž se již vyjádřil Nejvyšší správní soud i Evropský soudní dvůr, soud konstatuje, že daná judikatura se na daný případ vůbec nevztahuje.

Žalobcem uvedené rozsudky Evropského soudního dvora ve věci Optigen Ltd (C-354/03), Axel Kittel (C-439/04) a Teleos plc (C-409/04) a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 1. 2008, č. j. 9 Afs 67/2007-147, se všechny týkaly výběru daní z přidané hodnoty a nikoli daní spotřebních. Úprava daně z přidané hodnoty se však od úpravy spotřebních daní podstatně liší. Navíc se tyto případy týkaly nároku na odpočet daně z přidané hodnoty odvedené na vstupu v případech, kdy předcházející plnění byla zasažena podvodným jednáním. V těchto případech Evropský soudní dvůr judikoval, že nárok osoby povinné k dani, která o podvodu nevěděla, nemůže být podvodným jednáním dotčen (viz rozsudek Evropského soudního dvora ze dne 12. 1. 2006 ve věci Optigen, C- 354/03, bod 52).

V daném případě však namítané podvodné jednání dopravce vůbec nevstupuje do řetězení plnění, jelikož v rámci úpravy placení spotřebních daní zůstává odesílající daňový sklad odpovědným za zaplacení daně bez ohledu na další okolnosti a vliv ostatních subjektů. Této odpovědnosti se může zprostit pouze prokázaným předáním vybraných výrobků jinému daňovému skladu či oprávněnému příjemci anebo v případě výše rozebrané vyšší moci. Žádná taková skutečnost však v daném případě nenastala, a tudíž odpovědnost odesílajícího daňového skladu zůstala nedotčena. Kolotočového podvodu se tak žalobce nemůže dovolat, jelikož jeho odpovědnost jím v daném případě nemůže být vůbec ovlivněna.

Nad rámec výše uvedeného soud připomíná, že provozovatel daňového skladu by měl odpovědnost za zaplacení daně i v případě, že by vybrané výrobky byly dovezeny podle původního plánu na území Slovenska. Této odpovědnosti se může zprostit pouze předáním daných výrobků jinému daňovému skladu nebo oprávněnému příjemci, kteří následně převezmou odpovědnost za zaplacení daně. Pokud by došlo k přiznání a zaplacení daně na Slovensku, ač došlo ke stočení minerálních olejů na území jiného státu, mohl by se plátce po slovenských orgánech domáhat vrácení daně (viz čl. 20 odst. 4 směrnice).

Soud tedy uzavírá, že žalovaný se nedopustil nesprávného právního posouzení věci a námitky obsažené ve třetím žalobním bodu jsou nedůvodnými.

V návaznosti na posouzení námitek obsažených v třetím žalobním dospěl soud k závěru, že i námitky *ve druhém žalobním bodu* nejsou důvodnými. Žalobce namítá nedostatečně zjištěný skutkový stav a rovněž, že nebyly provedeny jím navrhované důkazy, především výslechy svědků.

Jak již bylo uvedeno výše, soud nepovažuje případné podvodné chování dopravce za případ vyšší moci (viz str. 15 a násl. tohoto rozsudku), kterým by byl provozovatel odesílajícího daňového skladu zproštěn odpovědnosti za platbu spotřební daně. Z uvedeného důvodu jakákoli zjištění ohledně skutečností, kdo skutečně způsobil, že vybrané výrobky nebyly dovezeny do místa určení, ale byly stočeny na daňovém území České republiky, nemohou mít vliv na trvání odpovědnosti odesílajícího daňového skladu a dokazování stran zjištění těchto skutečností by vedlo k prodlužování správního řízení (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.8.2008, č.j. 8 Afs 81/2007-42, v němž je uvedeno, že „*správce daně neporuší zákon, neprovede-li důkaz, jehož se daňový subjekt dovolává, jestliže z okolností případu je zřejmé, že navržený důkazní prostředek nemůže přispět ke zjištění stavu věci*“).

Soud ještě jednou připomíná, že ačkoli za daň v případě porušení režimu podmíněného osvobození od daně nesou společnou a nerozdílnou odpovědnost i další osoby, nezbavuje tato skutečnost odpovědnosti žalobce. Případným provedením navrhovaných výsledků a zjištěním dalších okolností ohledně tvrzeného podvodu by nedošlo ke zvratu v posuzování odpovědnosti žalobce. Celní úřad tedy nepochybil, když navrhované důkazy neprovedl a nezjišťoval další skutečnosti tvrzené žalobcem.

Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měl plný úspěch žalovaný, avšak žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžných činností nevznikly. Soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

P o u č e n í

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst.1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž

směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 18. února 2015

JUDr. Ludmila Sandnerová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: Matznerová, DiS.