



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Milana Podhrázkého a soudců Petra Mikeše a Jitky Zavřelové v právní věci žalobkyně: **JUDr. I. W.**, zastoupená Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 94/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 11. 2015, čj. 41265/15/5300-21442-707271, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 7. 2018, čj. 15 Af 13/2016-64,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 31. 7. 2018, čj. 15 Af 13/2016-64, **se ruší a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále „správce daně“) doměřil žalobkyni podle § 72 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále „zákon o DPH“), a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále „daňový řád“), dodatečnými platebními výměry ze dne 29. 5. 2014, čj. 1492250/14/2507-24801-506742, a čj. 1495580/14/2507-24801-506742, DPH za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2011 ve výši 280 000 Kč (penále 56 000 Kč) a za zdaňovací období 4. čtvrtletí 2011 ve výši 1 000 000 Kč (penále 200 000 Kč). Správce daně neuznal žalobkyni uplatněný nárok na odpočet DPH ve výši 1 280 000 Kč ze základu daně činícího 6 400 000 Kč. Ten uplatnila v souvislosti s plněním spočívajícím v administrativně-organizačních službách, které přijala od společnosti KAROMEX, s. r. o., za účelem plnění svých povinností v rámci konkurzů společností Dr. Zátka, s. r. o., a AUTO VICTORIA, s. r. o., v nichž vykonávala funkci konkursní (insolvenční) správkyně. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala, že od společnosti KAROMEX přijala plnění, rozsah tohoto plnění ani jeho použití pro ekonomickou činnost. Uvedená společnost se též účastnila daňového podvodu, neboť z deklarovaných plnění neodvedla anebo nezaplatila DPH, přičemž žalobkyně věděla anebo mohla vědět, že se účastní podvodného jednání.

[2] Proti oběma dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl a napadené výměry potvrdil. Žalovaný se sice neztotožnil se závěrem správce daně, pokud jde o prokázání tvrzení žalobkyně o přijetí zdanitelného plnění od společnosti KAROMEX (prokázán byl podle něj i rozsah), souhlasil však se závěrem o podvodném jednání uvedené společnosti. Zdůraznil, že již 14. 11. 2012 obdržel správce daně sdělení, podle něhož je daná společnost nekontaktní, na adrese uvedené v obchodním rejstříku se nenachází a nelze ověřit, zda daňové přiznání za listopad 2011 obsahuje i daňové doklady fakturované žalobkyni. Společnost KAROMEX sice většinu daňových přiznání podala, své daňové povinnosti ale neuhradila ani v uvedeném roce ani v letech následujících. V rámci postupu k odstranění pochybností se svým správcem daně nespolečně pracovala.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále „krajský soud“). Namítla, že před daňovými orgány prokázala přijetí služeb od zmiňované společnosti, přičemž žalovaný neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu ve vztahu k tomu, že nárok na odpočet DPH z faktur přijatých od této společnosti byl uplatněn v rozporu s § 72 odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný podle žalobkyně neprokázal a přezkoumatelně nezdůvodnil, že k tvrzenému podvodu na DPH vůbec došlo, že by s takovým podvodem projednávaná věc souvisela, a pokud ano, že by o něm žalobkyně věděla či mohla vědět. Žádná z tzv. objektivních okolností, na které daňové orgány poukázaly, totiž ani samostatně, ani v jejich vzájemném spojení, nepředstavuje takovou skutečnost, z níž by bylo možné dovozovat závěr o „účasti“ žalobkyně na případném daňovém podvodu. Žalobkyně mj. dále uvedla, že o nespolečné práci společnosti KAROMEX s daňovými orgány v roce 2012 a následně neměla žádné povědomí, přičemž jednání této společnosti, k němuž došlo po uskutečnění daného plnění, jí nemůže být přičítáno k tíži.

[4] Krajský soud se s žalobou částečně ztotožnil a napadené rozhodnutí žalovaného v záhlaví označeným rozsudkem zrušil. Ačkoliv rozhodnutí žalovaného nebylo podle krajského soudu nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů ani pro nesrozumitelnost, žalovaný (resp. správce daně) nedostal své povinnosti plynoucí z judikatury a nepostavil najisto, v jakých skutkových okolnostech měl daňový podvod v dané věci spočívat. Samotné nezaplacení daně ještě spáchání daňového podvodu nedokládá. K daňovému podvodu dojde pouze tehdy, jsou-li do podvodného jednání aktivně zapojeny oba daňové subjekty, z nichž první (dodavatel) neodvede daň a druhý (odběratel) si daň odečte za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem Šesté směrnice Rady ze dne 17. 5. 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu (dále „šestá směrnice“). Žalovaný však aktivní zapojení žalobkyně do podvodného jednání neprokázal a závěr žalovaného o existenci daňového podvodu nemá oporu ve správním spise. To platí podle krajského soudu tím spíše, že žalobkyně za poskytnuté služby společnosti KAROMEX zaplatila sjednanou částku v plné výši včetně DPH, a tudíž není zřejmé, v čem by měla být uplatněním nároku na odpočet DPH zvýhodněna v rozporu s účelem šesté směrnice.

[5] Aktivní zapojení žalobkyně do daňového podvodu, ani její údajné povědomí o účasti na něm, nelze podle krajského soudu dovodit ani ze žalovaným formulovaných tzv. objektivních okolností. První z nich (nepřiměřená odměna) sice představuje indicii o tom, že by se mohlo jednat o daňový podvod, avšak tato indicie sama o sobě nepostačuje. Z judikatury totiž vyplývá požadavek, aby indicii bylo více a aby ve svém souhrnu tvořily logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že daňový subjekt o podvodu věděl či minimálně vědět mohl. Ke druhé objektivní okolnosti (navázání spolupráce s neznámým subjektem bez zkušeností v oblasti konkurzů a odlišný způsob stanovení odměny) soud podotýká, že daňové orgány měly za prokázané, že KAROMEX poskytl žalobkyni sjednané služby. Současně není pochyb o tom, že oba konkurzy byly následně řádně ukončeny, tudíž lze předpokládat, že sjednané služby byly

pokračování

poskytnuty v potřebné kvalitě, což daňové orgány relevantně nevyvrátily. Odlišný způsob stanovení odměny oproti předchozím konkurzům (nikoli v procentním rozpětí podle složitosti a množství odvedené práce nebo počtu odpracovaných hodin ale sjednáním konečné ceny) není nic mimořádného; nestandardní je pouze samotná sjednaná cena, což však tvoří první objektivní okolnost. Ani třetí objektivní okolnost (delegování běžných činností správce konkurzní podstaty, ačkoli žalobkyně disponovala vlastní administrativní silou) nevnímá soud jako něco mimořádného. Žalobkyně tyto činnosti prováděla formou subdodávek i dříve, a to i v situaci, kdy měla více vlastních administrativních sil. Čtvrtá objektivní okolnost (žalobkyně přišla o podstatnou část svého výdělků) je pouze jiným vyjádřením první objektivní okolnosti. Pátou objektivní okolnost (chybný údaj ve faktuře a akceptace dvou daňových dokladů namísto jednoho) označil krajský soud za přepjatý formalismus a neshledává žádnou spojitost mezi těmito skutečnostmi a tvrzeným daňovým podvodem, navíc sám žalovaný označil chybné datum uskutečnění zdanitelného plnění za chybu v psaní. Ani šestou objektivní okolnost (neuchování podkladů) nevyhodnotil soud jako relevantní, neboť žalovaný nezpochybnil, že sjednané služby byly poskytnuty a že konkurzy, jichž se daná spolupráce týkala, byly řádně ukončeny. K sedmé objektivní okolnosti (úhrada daňových dokladů na částku 6 miliónů Kč v hotovosti ve splátkách) krajský soud připomněl, že odměnu za služby spojené s konkurzem AUTO VICTORIA zaplatila žalobkyně společnosti KAROMEX bezhotovostně na její účet, tudíž daný argument nelze použít ve vztahu k celému nároku na uplatněný odpočet. Vlastní zaplacení uvedené částky v hotovosti ve splátkách za situace, kdy žalovaný nezpochybnil, že k zaplacení skutečně došlo, nemá podle soudu z hlediska zapojení žalobkyně do daňového podvodu žádný význam, neboť jí z tohoto postupu z hlediska jejích daňových povinností neplyne žádná výhoda. Krajský soud navíc s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu dodal, že nelze klást daňovému subjektu k tíži skutečnosti, které nastanou *ex post*. Uzavřel tedy, že aktivní zapojení žalobkyně do daňového podvodu, ani prokázání toho, že žalobkyně věděla (mohla vědět), že se účastní daňového podvodu, nemá oporu ve správním spisu, přičemž v situaci, kdy bude nezbytné doplnit dokazování, je nadbytečné zabývat se dalšími žalobními námitkami.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[6] Proti tomuto rozsudku nyní žalovaný (dále „stěžovatel“) brojí kasační stížností. Předně v ní polemizuje se závěry krajského soudu týkajícími se existence daňového podvodu. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora Evropské unie (dále „Soudní dvůr“) zdůrazňuje, že účastníky daňového podvodu mohou být toliko dva subjekty, přičemž nezbytným předpokladem pro konstatování podvodu na DPH je existence chybějící daně. V dané věci byla tato skutečnost prokázána. Společnost KAROMEX se stala nekontaktní a nelze ověřit, zda byly v jejím daňovém přiznání za zdaňovací období listopad 2011 (v němž vykazala přijatá a uskutečněná plnění v rádech desítek milionů Kč) zahrnuty i daňové doklady fakturované žalobkyní. Zároveň z daňové evidence plyne, že z těchto daňových dokladů minimálně nebyla přiznána daň na výstupu v plné výši. V rámci postupu k odstranění pochybností následně správce daně společnosti KAROMEX stanovil daň za uvedené zdaňovací období podle pomůcek, kterou však neuhradila. Jelikož tato společnost neodvedla DPH a žalobkyně si současně z přijatých plnění od uvedené společnosti uplatnila nárok na odpočet, byla neutralita daně fakticky narušena. Ze strany společnosti KAROMEX se navíc nejednalo o jednorázové porušení povinností při správě daně, neboť v roce 2011 ani v letech následujících si neplnila své daňové povinnosti.

[7] Existenci podvodu na DPH nicméně správce daně a stěžovatel zkonstatovali nejen z důvodu neuhrazení daně společností KAROMEX, ale i s přihlédnutím k nestandardnostem v obchodních transakcích mezi touto společností a žalobkyní, které stěžovatel podobně popsal v žalobou napadeném rozhodnutí. Krajský soud k tomu uvedl, že pojem daňového podvodu může být naplněn pouze tehdy, pokud jsou do podvodného jednání aktivně zapojeny oba subjekty (tedy dodavatel i odběratel), přičemž právě aktivní zapojení na straně žalobkyně nebylo

v dané věci prokázáno. S tím stěžovatel nesouhlasí, neboť tento názor je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu i Soudního dvora. Krajský soud totiž opomíjí, že daňový subjekt se může daňového podvodu účastnit nejen vědomě, ale i nevědomě, pokud měl a mohl vědět, že se daňového podvodu účastní. Požadavek krajského soudu na „aktivní zapojení“ dodavatele i odběratele na podvodu na DPH zcela popírá premisu, že lze nárok na odpočet DPH odepřít i v případě nevědomé nedbalosti (žalovaný zde odkázal např. na rozsudek Soudního dvora ze dne 6. 7. 2006 ve spojených věcech C-439/04 a C-440/04, *Kittel a Recolta*, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2016, čj. 4 Afs 233/2015-47). Za spolupachatele daňového podvodu tak musí být považován i daňový subjekt, který se na přípravě podvodu nijak nepodílel, ale přehlížel zjevné nestandardnosti. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 9. 2012, čj. 1 Afs 58/2012-12, dále plyne, že osoba povinná k dani, která věděla nebo měla vědět, že se svým nákupem účastní podvodného plnění, musí být pro účely šesté směrnice považována za osobu účastnící se tohoto podvodu, a to bez ohledu na to, zda má z následného prodeje zboží prospěch, či nikoli. Ochrana nároku na odpočet DPH tudíž není bezbřehá. Podle judikatury není navíc povinností správce daně prokázat, jakým způsobem byl přesně daňový podvod proveden, ale musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval. Krajský soud se podle stěžovatele konstatováním, že „pouhé“ neodvedení daně pro shledání existence daňového podvodu nepostačuje, a že je třeba prokázat i „aktivní“ zapojení dalšího subjektu, dopustil nesprávného posouzení právní otázky.

[8] Stěžovatel nesouhlasí ani se způsobem, jakým se krajský soud zabýval jednotlivými objektivními okolnostmi, které podle napadeného rozsudku nejsou dostatečné k prokázání aktivního zapojení žalobkyně do daňového podvodu, resp. k prokázání toho, že věděla (měla vědět), že se daňového podvodu účastní. Podle rozsudku Soudního dvora ze dne 21. 6. 2012 ve spojených věcech C-80/11 a C-142/11, *Mahagében a Péter Dávid*, nepředstavují takové objektivní okolnosti pouhou odchylku od standardního způsobu obchodování, ale musí se jednat o indicie, které ve svém souhrnu objektivně vzbuzují podezření, že došlo k nesrovnalosti nebo podvodu. Tyto objektivní okolnosti podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2013, čj. 1 Afs 58/2013-34, tvoří dílčí indicie, které nemusí být samy o sobě nezákonné, ale ve svém souhrnu tvoří logický a ucelený soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že účastník řízení o podvodu na DPH věděl či minimálně vědět měl a mohl. Přestože tuto premisu v napadeném rozsudku zopakoval i krajský soud, dále se zcela nelogicky zabýval každou z těchto okolností samostatně a vytrženě z kontextu. Tím pochybil, neboť nehodnotil zjištěné objektivní okolnosti ve vzájemných souvislostech. Závěry krajského soudu tak jsou zcela odtrženy od správního uvážení stěžovatele plynoucího v odůvodnění napadeného rozhodnutí, a zároveň nekorespondují s ustálenou judikaturou. Jednotlivé objektivní okolnosti sice samy o sobě nejsou nezákonné či podezřelé, ale ve vzájemných souvislostech a vzhledem k absenci přijetí jakýchkoliv přiměřených opatření ze strany žalobkyně svědčí o tom, že přinejmenším mohla a měla vědět, že se účastní transakce zasažené podvodem na DPH.

[9] K první z výše již zmíněných objektivních okolností stěžovatel připomíná, že výše sjednané ceny za poskytnuté jednoduché administrativní práce nemá ekonomické opodstatnění. Žalobkyně si počínala značně neobezřetně, neracionálně a neekonomicky, neboť ač v minulosti opakovaně spolupracovala se společností A.V.I. poskytující obdobné služby, započala spolupráci se společností KAROMEX, jejíž odměna byla v procentuálním vyjádření dvakrát až třikrát vyšší než u společnosti A.V.I. (v numerickém vyjádření desetkrát až čtrnáctkrát). V případě druhé objektivní okolnosti poukazuje stěžovatel na to, že žalobkyně nepostupovala tak, jak je v obchodních vztazích běžné a standardní, neboť navázala obchodní spolupráci s neznámou společností, která v dané oblasti neměla žádné skutečnosti (žalobkyně např. dané společnosti musela zpočátku spolupráce udílet dílčí pokyny). Ke třetí objektivní okolnosti týkající se delegace administrativních úkonů, jež jsou běžnou součástí činnosti konkursního správce, stěžovatel

pokračování

upozornil na to, že v této souvislosti se krajský soud vůbec nezabýval tím, proč společnost KAROMEX vypracované texty výzev nepředala žalobkyni i elektronicky ale pouze v analogové podobě. Z hlediska čtvrté objektivní okolnosti stěžovatel připomněl, že žalobkyně se připravila o větší část odměny za svoji činnost, ačkoliv její vlastní podíl na činnosti v konkurzech byl mnohem větší, než vykonala společnost KAROMEX. Stěžovatel se neztotožnil s krajským soudem ani v hodnocení páté objektivní okolnosti, kterou je třeba vnímat v celkových souvislostech a kontextu skutkového stavu. Žalobkyně totiž nedbala na formální náležitosti daňových dokladů a souhlasila s vystavením dvou dokladů namísto jednoho, k čemuž nebyl žádný důvod (dva daňové doklady byly vystaveny se zcela shodným textem předmětu plnění, ale v jiný den a s jiným datem uskutečnění zdanitelného plnění, ačkoliv se týkaly téhož konkursu). Ve vztahu k šesté objektivní okolnosti týkající se neuchovávaní podkladů od společnosti KAROMEX, nelze tento postup žalobkyně – zvláště vzhledem k obecnému charakteru smlouvy – považovat za obezřetné jednání. K závěrečné (sedmé) objektivní okolnosti pak stěžovatel dodal, že provádění plateb v hotovosti (6 milionů korun v 17 splátkách) je značně nestandardní, zvláště pokud žalobkyně disponovala finančními prostředky a nic jí nebránilo je jednorázově převést na určený účet. Nadto tímto postupem opakovaně porušila § 4 zákona č. 254/2004 Sb., o omezení plateb v hotovosti, ve znění účinném od 27. 5. 2011.

[10] Stěžovatel zpochybňuje též závěr krajského soudu, podle něhož nelze klást k tíži žalobkyně skutečnosti, které nastaly až *ex post*, tedy po uskutečnění sporného plnění (pozdější nekontaktnost této společnosti a nemožnost prokázání splnění daňové povinnosti). Uvedená skutečnost však žalobkyni k tíži kladena nebyla, stěžovatel v napadeném rozhodnutí pouze popsal, že s ohledem na nekontaktnost zmíněné společnosti nebylo možno ověřit, zda zahrnula do daňového přiznání za zdaňovací období listopad 2011 výše již označené daňové doklady. Jednalo se tedy o jednu z okolností svědčící o existenci podvodu na DPH, nikoliv však o objektivní okolnost kladenou k tíži žalobkyně. Pokud dále krajský soud uvedl, že nelze klást k tíži daňové subjektu skutečnost, že si dodavatel řádně neplní své daňové povinnosti, zcela určitě to nelze vykládat tak, že by nebylo možno klást mu k tíži jakékoliv skutečnosti nastalé po ukončení obchodní spolupráce. Existence chybějící daně, která je základním předpokladem podvodu na DPH, totiž zpravidla vzniká až po ukončení obchodní spolupráce dodavatele a odběratele, a to buď nepodáním daňového přiznání, anebo neuhrazením samotné daně. Potvrzení o bezdlužnosti ze dne 26. 7. 2010 a 13. 4. 2011, podle nichž společnost KAROMEX nemá k uvedeným datům žádné nedoplatky, navíc nijak neprokazují, že si tato společnost své povinnosti vůči správci daně plnila i po 13. 4. 2011 a že se neúčastnila podvodného jednání. Podle stěžovatele tedy bylo postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, přičemž kromě existence daňového podvodu byly zjištěny i objektivní okolnosti, které měly u žalobkyně vzbudit podezření o nesrovnalostech nebo možném daňovém podvodu, anebo na jejich základě mohla o své účasti na daňovém podvodu vědět. Dílčí indicie, samy o sobě nikoliv nezákonné, ve svém souhrnu prokazují soubor vzájemně se doplňujících a na sebe navazujících nepřímých důkazů, které spolehlivě a jednoznačně prokazují skutečnost, že žalobkyně o podvodu věděla, anebo vědět mohla a měla. Z toho důvodu jí tak stěžovatel zcela oprávněně nepřiznal nárokovaný odpočet daně z přijatých zdanitelných plnění dle příslušných daňových dokladů.

[11] Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně zdůraznila, že povinnost prokázat podvod na DPH leží výhradně na daňových orgánech. Bylo tedy povinností správce daně a stěžovatele prokázat, že k daňovému podvodu došlo, a že o něm žalobkyně věděla anebo mohla vědět. Tento závěr byl stěžovatel povinen prokázat zaprvé v rovině tohoto, že k podvodu na DPH vůbec došlo, zadruhé že se takové podvodné jednání dodavatele týkalo i projednávané věci (zdanitelného plnění fakturovaného žalobkyni), a zatřetí že podvod byl s případem žalobkyně spojen do takové míry, že o něm věděla či mohla vědět. V rozhodnutí stěžovatele však nebyla řádně zdůvodněna a prokázána ani první a druhá podmínka, tím spíše pak ne podmínka třetí.

Stěžovatel ohledně skutečností, které mají odůvodňovat závěr o podvodném jednání společnosti KAROMEX, uvádí pouze tolik, že jednatel této společnosti správci daně v průběhu postupu k odstranění pochybností opakovaně přislíbil předložit požadované doklady (evidence pro účely DPH), což neučinil. Podle žalobkyně z toho však nelze mít za prokázané, že by na straně společnosti KAROMEX došlo k daňovému podvodu. Pokud stěžovatel zároveň uvádí, že tato společnost byla pro daňové orgány nekontaktní, což je v kontextu výše uvedeného nesrozumitelné, ani z takové skutečnosti by nebylo možno bez dalšího dovozovat existenci daňového podvodu. Příčiny špatné spolupráce této společnosti se správcem daně mohou být různé a nemusí jimi nutně být podvodné jednání. Opačný závěr stěžovatel nezdůvodnil a nedoložil. Tím spíše není podložený ani závěr, že by součástí takového daňového podvodu byl případ žalobkyně, a že by o něm věděla či mohla vědět. Žalobkyně neměla povědomí, jakým způsobem společnost KAROMEX od roku 2012 spolupracovala s daňovými orgány a zda (jak) si plnila své povinnosti. Případné nedostatky na straně dodavatele při plnění daňových povinností nemohou být podle judikatury správních soudů přičítány k tíži daňového subjektu. Navíc sám stěžovatel připustil, že nebylo prokázáno, zda se neplnění daňových povinností týkalo i daňových dokladů, které byly předmětem kontroly u žalobkyně. Stěžovatel se měl za účelem prokázání účasti žalobkyně na daňovém podvodu spíše zabývat tím, zda lze z dostupných údajů považovat za prokázané, že z kontrolovaných faktur daň přiznána nebyla, což lépe odpovídá důkaznímu břemenu, které v tomto směru nese. Nebylo však prokázáno, že by dané daňové doklady nebyly součástí daňového přiznání společnosti KAROMEX, tj. že by tato společnost jednala podvodně a daň na vstupu z těchto dokladů nepřiznala.

[12] Žalobkyně tedy souhlasí s krajským soudem v tom, že v dané věci nebylo postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech měl tvrzený daňový podvod spočívat, přičemž samotné nezaplacení daně jeho spáchání ještě nedokládá. Žalovaný dále neprokázal aktivní zapojení žalobkyně, přičemž tvrzení stěžovatele v tomto směru nekoresponduje s prokázanou skutečností, že žalobkyně za poskytnuté služby v plné výši zaplatila včetně DPH, tudíž není zřejmé, v čem by uplatnění nároku na odpočet DPH z její strany mělo být v rozporu s účelem šesté směrnice. Z objektivních okolností zmiňovaných stěžovatelem navíc ani samostatně, ani v jejich vzájemném spojení, nelze dovozovat, že žalobkyně věděla nebo mohla vědět o tom, že je její daňový případ součástí podvodu na DPH. To nelze prokázat samotnou existencí daňového podvodu, a to ani tehdy, pokud by tato existence byla prokázána. Závěry stěžovatele v tomto směru nevypovídají nic o subjektivní stránce jednání žalobkyně (stavu její mysli) ve vztahu k budoucímu jednání jiného plátce daně. Závěry stěžovatele týkající se tzv. „vědomostního testu“ jsou tedy nesprávné a nepodložené. Žalobkyně se ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že její aktivní zapojení do daňového podvodu nebo povědomí o něm nelze dovést z objektivních okolností formulovaných stěžovatelem, které již dříve ve správním řízení a v přezkumném řízení před krajským soudem jednotlivě zpochybnila. Stěžovatel nadto v kasační stížnosti neuvádí žádné kasační důvody, které by závěry krajského soudu zpochybňovaly.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[13] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost je důvodná.

[15] Kasační argumentace stěžovatele vychází v dané věci z toho, že v daňovém řízení podle něj bylo prokázané, že se tvrzený podvod na DPH stal, v čem spočíval, resp. že o něm žalobkyně věděla anebo mohla a měla vědět. Stěžovatel má za to, že naplnil požadavky judikatury Soudního dvora i Nejvyššího správního soudu a bylo postaveno na jisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval.

pokračování

[16] V této souvislosti je třeba nejprve připomenout, že daňový subjekt je oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně v případech vymezených v § 72 zákona o DPH, přičemž tento nárok mu vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti zakládající povinnost tuto daň přiznat. Zákon o DPH sice neumožňuje odepření nároku na odpočet daně v případech, kdy je takový nárok uplatněn za splnění podmínek § 72 a § 73 citovaného zákona, přesto však je namísto takový nárok odepřít v souvislosti s plněním, jež je součástí transakce mající charakter podvodu na dani. Oprávnění (resp. povinnost) správce daně takto postupovat plyne z judikatury Soudního dvora a je postaveno na požadavku zachování funkčnosti jednotného systému DPH. Odepření nároku na odpočet v případě účasti subjektu na daňovém podvodu je tedy ve své podstatě toliko reakčním opatřením sledujícím sanaci narušení principu neutrality daně; jeho účel není sankční, nýbrž reparační. Z toho logicky vyplývá, že jen v případě, kdy je neutralita daně porušena, lze za splnění dalších podmínek (subjektivní stránky) odepřít daňovému subjektu jinak řádně uplatněný nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu. Skutečnost, že neutralita daně byla porušena, však musí být postavena najisto. Obdobně pak musí být dostatečným způsobem prokázáno, že k porušení neutrality daně došlo v důsledku podvodného jednání (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu rozsudek ze dne 12. 6. 2019, čj. 2 Afs 162/2018-43).

[17] Podvody na DPH se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již mnohokrát zabýval a to i s odkazem na judikaturu Soudního dvora, kterou ostatně i v nyní projednávané věci obsáhle citují jak účastníci, tak v napadeném rozsudku i krajský soud. Podstatné (i pro nyní projednávanou věc) především je, že zmíněná judikatura jako podvod na DPH označuje situace, v nichž jeden z účastníků neodvede státní pokladně vybranou daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem šesté směrnice, neboť uskutečněné operace neodpovídají běžným obchodním podmínkám. Je nicméně třeba dodat, že nárok na odpočet daně nemůže být dotčen tím, že v řetězci dodávek je jiná předchozí nebo následná transakce zatížena skutečnostmi, o kterých plátce neví nebo nemůže vědět. Soudní dvůr současně zdůrazňuje povinnost správce daně, aby dostatečně právně prokázal objektivní okolnosti umožňující učinit závěr, že osoba povinná k dani věděla nebo musela vědět, že plnění uplatňované k odůvodnění nároku na odpočet bylo součástí podvodu spáchaného dodavatelem či jiným subjektem operujícím v dodavatelském řetězci na vstupu (viz výše již citovaný rozsudek ve věci *Mahagében a Péter Dávid*). Nejvyšší správní soud v návaznosti na to např. v rozsudku ze dne 18. 10. 2018, čj. 9 Afs 333/2017-63, zdůraznil, že daňové orgány sice „nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však postavit najisto, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval.“ To znamená, že daňové orgány „[m]usí vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovodovat, že se o daňový podvod jednalo. Z rozhodnutí daňových orgánů musí být jasně patrné, že došlo k narušení daňové neutrality, tedy že (zjednodušeně řečeno) nebyla odvedena daň jedním ze subjektů v řetězci, zatímco jiný subjekt si daň odečetl, a to za účelem získání zvýhodnění“.

[18] Z výše citované judikatury Soudního dvora tedy plyne pro daňové orgány povinnost předně prokázat, že se daňový podvod stal a v jakých skutkových okolnostech spočíval, resp. že o něm daňový subjekt uplatňující nárok na odpočet DPH věděl anebo vědět mohl a měl. Co se týče prokázání existence daňového podvodu, zde je třeba v nyní projednávané věci předně dát krajskému soudu za pravdu v tom, že nikoli každé neodvedení daně z poskytnutého plnění je vedeno snahou o získání neoprávněného daňového zvýhodnění, tedy že bude představovat daňový podvod. Za tímto účelem tak musí daňové orgány zjistit a prokázat nejen objektivní skutečnost, že došlo k narušení neutrality daně (jeden daňový subjekt ji neodvedl a jiný si uplatnil nárok na odpočet), ale zároveň i skutečnost, že uplatnění nároku na odpočet DPH bylo vedeno snahou o získání neoprávněného daňového zvýhodnění.

[19] Nejvyšší správní soud považuje pro posouzení nyní projednávané věci dále za určující, na jakých závěrech krajský soud odůvodnění napadeného rozsudku vystavěl. To je ostatně

významné i z hlediska samotného smyslu řízení o kasační stížnosti, který spočívá právě v přezkumu závěrů, k nimž dospěl krajský soud, nikoliv v komplexním projednání sporné věci a nahrazování činnosti správních orgánů či krajského soudu. Ten v projednávané věci v návaznosti na reprodukci klíčových východisek judikatury k podvodům na DPH zdůraznil povahu sporné transakce, které se v dané věci účastnily pouze dva subjekty (žalobkyně a společnost KAROMEX). Podle krajského soudu za daných okolností „*mohlo dojít k daňovému podvodu pouze za předpokladu, že KAROMEX neodvedl DPH (což bylo prokázáno) a že žalobkyně současně uplatnila nárok na odpočet DPH s cílem získání zvýhodnění Žalovaný však toto aktivní zapojení žalobkyně neprokázal, a proto soud shledal, že závěr žalovaného o existenci daňového podvodu nemá oporu ve správním spise*“ (viz bod 43. odůvodnění napadeného rozsudku). Citovaný požadavek prokázat „aktivní zapojení“ žalobkyně v rámci tvrzeného podvodu zopakoval krajský soud i v souvislosti se žalovaným označenými tzv. objektivními okolnostmi (viz bod 43. a 48. odůvodnění napadeného rozsudku). Krajský soud v návaznosti na to především výslovně uzavřel, že ani tyto okolnosti nepostačují k prokázání aktivního zapojení žalobkyně do daňového podvodu. Jinak řečeno, krajský soud (aniž by se – jak sám připustil – věnoval pro nadbytečnost dalším žalobním námítkám) výše reprodukované závěry žalovaného zpochybnil již v samotném východisku jeho úvah. Připustil, že došlo k porušení neutrality daně, zpochybnil ovšem, že bylo prokázáno, v jakých skutkových okolnostech podvod spočíval, resp. že závěr žalovaného o existenci daňového podvodu nemá oporu ve správním spise. Skutkovými okolnostmi tvrzeného podvodu se pak zabýval pouze a právě z hlediska „aktivního zapojení“ žalobkyně a jiné aspekty existence (skutkové okolnosti) podvodu již nezkoumal.

[20] V návaznosti na výše uvedené Nejvyšší správní soud v obecné rovině nepochybně souhlasí se stěžovatelem v tom, že podvodů na DPH se mohou účastnit i subjekty, které do nich nejsou aktivně zapojeny. V jejich případě se pak zkoumá pouze to, zda věděly anebo vědět mohly a měly, že se takového podvodu účastní. Stěžovatel však v kasační argumentaci i v napadeném rozhodnutí v nyní projednávané věci povětšinou opomíjí naprosto zásadní skutečnost, totiž že tato věc je od „obvyklých“ případů daňových podvodů (na něž stěžovatel v kasační stížnosti rovněž odkazoval) odlišná. Sporná transakce zde totiž nespočívala v postupném dodávání určitého plnění ve spletitém řetězci jednotlivých daňových subjektů, ale pouze v obchodním vztahu mezi žalobkyní a společností KAROMEX. Odůvodnění napadeného rozsudku vychází právě z popsání zvláštní povahy dané věci. Zmiňovaná východiska krajského soudu jistě není třeba výrazněji zpochybňovat a v obecné rovině mají svoji logiku. Je zřejmé, že pokud se určité transakce účastní alespoň tři subjekty, je možné, aby k daňovému podvodu došlo mezi dvěma z nich a u třetího se posuzovala pouze otázka, zda o podvodu věděl či vědět mohl a měl. Pokud však transakce proběhne pouze mezi dvěma subjekty (jako je tomu nyní), je prakticky vyloučeno, aby u některého chyběl záměr se na podvodu podílet s cílem získat zvýhodnění ve smyslu citované judikatury. V opačném případě se totiž nemůže jednat o daňový podvod, jak jej tato judikatura vymezuje, neboť ta předpokládá, že na jedné straně stojí daňový subjekt, který daň neodvede, zatímco na druhé straně stojí subjekt, který uplatní nárok na odpočet DPH veden záměrem o získání neoprávněného daňového zvýhodnění. S ohledem na výše uvedené proto v nyní projednávané věci není plně aplikovatelná ani judikatura zdejšího soudu či Soudního dvora, na kterou stěžovatel taktéž odkazuje, a podle níž není pro účastenství na daňovém podvodu určující skutečnost, zda určitý subjekt má z dané transakce prospěch či nikoliv. I tyto závěry totiž primárně míří na případy složitějších (delších) řetězců, nikoliv však na transakce uskutečněné mezi dvěma subjekty. K výše uvedenému lze ještě poznamenat, že ač je kasační stížnost v dané věci dosti podrobná, k výše vymezené základní myšlence, na které krajský soud napadený rozsudek postavil, se vyjadřuje spíše okrajově, resp. v řadě aspektů nezohledňuje specifika výše popsání sporné transakce. Stěžovatel sice v úvodu poukazuje na judikaturu, podle níž může k podvodu na DPH dojít i v rámci transakce odehrávající se toliko mezi dvěma

pokračování

subjekty, v rámci samotné argumentace týkající se prokázání podvodu se těmito aspekty již detailně nezabývá.

[21] Přes výše zmíněné pochybnosti týkající se zaměření kasační argumentace uplatněné stěžovatelem je nicméně výslovně z některých jejích částí jakož i z kontextu kasační stížnosti zřejmé, že stěžovatel napadá i závěr krajského soudu týkající se prokázání „aktivní účasti“ žalobkyně na tvrzeném podvodu na DPH. Stěžovatel v této souvislosti především zdůrazňuje, že bylo postaveno na jisto, v jakých skutkových okolnostech zde daňový podvod spočíval. Nejvyšší správní soud má v této souvislosti za to, že pokud jde o závěr krajského soudu týkající se prokázání aktivního zapojení žalobkyně do daňového podvodu, je kasační stížnost důvodná.

[22] Znakem podvodu ve smyslu judikatury je zjednodušeně řečeno skutečnost, že jeden z účastníků daň neodvede a další si ji odečte; tím v podstatě dochází k narušení daňové neutrality. Nelze však *stricto sensu* za „jednoho“ a „dalšího“ automaticky považovat „kteréhokoli“ z účastníků v řetězci obchodů, ale vždy je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, čj. 5 Afs 60/2017-60, č. 3705/2018 Sb. NSS). Výše uvedená východiska platí i v případě krajským soudem nyní vysloveného požadavku na prokázání aktivního zapojení žalobkyně do tvrzeného podvodu. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s napadeným rozsudkem v tom, že prvotní podmínkou pro odepření nároku na odpočet je samotné zjištění, že došlo k podvodu na DPH. Jak již bylo výše naznačeno, zdejší soud nezpochybňuje ani to, že v případě transakcí odehrávajících se mezi dvěma subjekty se podoba prokazování skutkových okolností či příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a uplatněním odpočtu může lišit oproti řetězovým transakcím a jistě má svoji logiku i požadavek prokázat v takových případech zapojení obou zúčastněných subjektů do podvodné transakce. Podle Nejvyššího správního soudu však není možno lpět na tom, aby v případě transakcí uskutečněných mezi dvěma subjekty byl závěr o daňovém podvodu vždy vystavěn na zcela jednoznačném (aktivním) zapojení obou zúčastněných subjektů do tvrzeného podvodu, ostatně v řadě situací to již ani nebude fakticky možné (např. v důsledku často zmiňované nekontaktnosti některých subjektů). Přestože výše uvedené závěry nepochybně nelze absolutizovat a jistě je na místě požadovat po orgánech daňové správy, aby existenci podvodu na DPH a související skutkové okolnosti (včetně zapojení dotčených subjektů) vymezily co nejpresněji, má Nejvyšší správní soud v nyní projednávané věci za to, že pro závěr o zapojení žalobkyně do tvrzeného daňového podvodu lze v závěrech žalovaného (ve správním spisu) nalézt oporu v dostatečné míře.

[23] Krajský soud v nyní projednávané věci pochybil především v tom, jakým způsobem z hlediska požadovaného prokázání (aktivního) zapojení žalobkyně do tvrzeného podvodu vyhodnotil tzv. objektivní okolnosti, které zde daňové orgány vymezily. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že při posouzení, zda lze daňovému subjektu odmítnout nárok na odpočet daně z důvodu jeho zapojení do podvodného řetězce na DPH, je třeba posoudit několik navazujících podmínek. Předně je třeba především zjistit, zda k podvodu na dani skutečně došlo (1. podmínka). Dále je pak na základě objektivních skutkových okolností nutno zkoumat, zda daňový subjekt věděl, nebo vědět mohl a měl, že se svým jednáním účastní plnění, které je součástí podvodu na DPH (2. podmínka, tzv. objektivní okolnosti), a zda přijal veškerá opatření, která od něj mohla být rozumně vyžadována, aby zajistil, že se nebude podvodu na dani účastnit (3. podmínka, dobrá víra). Podstatné v této souvislosti především je, že relevantní skutkové okolnosti nelze mnohdy striktně kategorizovat na ty osvědčující výhradně splnění podmínky č. 1, č. 2 či podmínky č. 3, přičemž některé okolnosti budou mít relevanci současně pro více kroků výše popsaného testu (aktuálně srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2020, čj. 7 Afs 428/2019-39). Výše uvedené je třeba zdůraznit právě z toho hlediska, že zmiňované objektivní okolnosti nemají relevanci pouze ve vztahu k naplnění podmínky výše

označené pod č. 2 (vědomost o podvodu), ale mohou být rozhodující právě i z hlediska naplnění podmínky označené výše pod č. 1, tedy i pro samotnou existenci daňového podvodu. Výše uvedené rozlišení má ostatně svůj význam i pro posouzení toho, zda lze klást k tíži daňového subjektu okolnosti zjištěné *ex post*. Zatímco v případě vědomosti o daňovém podvodu jistě nelze klást k tíži daňového subjektu okolnosti, které v době uskutečnění určité transakce ještě nenastaly (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2018, čj. 5 Afs 252/2017-31), v případě zkoumání toho, zda vůbec k daňovému podvodu došlo, naopak často nezbude, než v některých ohledech vyjít právě z okolností, které nastaly až po uskutečnění určité obchodní transakce. Lze tedy učinit dílčí závěr, že tzv. objektivní okolnosti zjišťované v souvislosti s tvrzeným daňovým podvodem primárně za účelem posouzení vědomosti daňového subjektu o podvodu, mohou být relevantní i pro samotný závěr o tom, že k podvodu došlo, resp. v jakých skutkových okolnostech spočíval.

[24] Jde-li o požadavek na míru prokázání (aktivního) zapojení daňového subjektu do podvodného jednání, je zřejmé, že tato míra se bude dle individuálních okolností každé věci lišit a nelze v tomto ohledu nastavit nějaká jednouchá zobecňující pravidla. Vždy bude třeba jednotlivě zohlednit skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu za účelem vylákání odpočtu na dani mezi dotčenými subjekty. Požaduje-li krajský soud v nyní projednávané věci prokázání aktivního zapojení žalobkyně do tvrzeného podvodu, a to včetně zapojení za účelem získání zvýhodnění, jedná se již nicméně o překročení míry dokazování, kterou lze v této souvislosti po daňových orgánech požadovat. Takový požadavek jde podle Nejvyššího správního soudu již také nad rámec závěrů citované judikatury týkající se vymezení skutkových okolností daňového podvodu (je třeba opětovně připomenout, že ke konstatování existence podvodu či vědomosti o něm mohou být dostatečné toliko indicie). Takto striktní požadavek by fakticky mohl znamenat, že v řadě případů by daňové podvody nebylo vůbec možno prokázat. Ostatně ani krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku nenaznačuje, o skutečnosti (okolnosti) jakého druhu by mohlo být dokazování rozhojňeno, aby jeho požadavky na prokázání aktivního zapojení žalobkyně do podvodné transakce byly naplněny. Zapojení do podvodného jednání (byť ve vztahu mezi dvěma subjekty) nemusí mít vždy podobu zcela zřetelného spojení daných subjektů směřujícího k získání zvýhodnění (typicky např. personální propojení). Zapojit se do daňového podvodu se podle Nejvyššího správního soudu lze i v té formě, že jeden ze subjektů svými nestandardními kroky vznik daňového podvodu umožní, aniž by současně muselo být jednoznačně prokázáno (mohlo být vůbec zjištěné), že sám tento subjekt je v důsledku takového postupu zvýhodněn. Přestože tedy v obecné rovině není nutno zpochybnit požadavek na určitou míru (aktivního) zapojení obou subjektů transakce do tvrzeného podvodu, je třeba pod zapojením se do daňového podvodu chápat i kroky, které vznik podvodu umožní a se samotným neodvedením daně (získáním zvýhodnění) souvisí jen nepřímo. Jinak řečeno, mohou nastat situace, v nichž k závěru o existenci daňového podvodu nemusí (či z povahy věci ani nemůže) být prokázána snaha o obohacení toho subjektu, který si nárokuje odpočet, je-li zjevné, že další (druhý) ze subjektů výhodu spočívající v neodvedení daně získá.

[25] Aniž by bylo v nyní projednávané věci na tomto místě nutno opětovně popisovat všechny tzv. objektivní okolnosti, které daňové orgány vymezily a jimž se ve svých podáních účastníci na mnoha místech věnovali, má Nejvyšší správní soud za to, že zapojení žalobkyně do dané transakce bylo osvětleno dostatečně k tomu, aby se krajský soud zabýval v návaznosti na uplatněné žalobní námitky naplněním dalších podmínek existence daňového podvodu (resp. odepření nároku na odpočet). Odhlédne-li Nejvyšší správní soud od pochybností týkajících se samotného způsobu výkonu funkce insolvenční (konkursní) správkyň prostřednictvím externích subjektů, je třeba konstatovat, že je-li v rámci určité transakce prokázána nepřiměřenost sjednané odměny (a to jak z hlediska její výše, tak kalkulace oproti dřívějším obdobným transakcím), navázání smluvního vztahu se subjektem, se kterým žalobkyně doposud

pokračování

nespolupracovala a který v dané oblasti nemá zkušenosti, a to ve spojení s neuchováním dokladů od dodavatele a především s platbou vysokého finančního obnosu v hotovosti, jsou tyto okolnosti zcela dostatečné k závěru o zapojení žalobkyně do tvrzeného podvodného jednání. Lze připustit, že výše zmiňované okolnosti se žalobkyně ve svých podáních v daňovém i soudním řízení snaží vysvětlit, jejich základ však nezpochybnuje. Podstatné také je, že ani krajský soud v napadeném rozsudku v tomto ohledu nikterak nezpochybnil skutková východiska týkající se zmíněných okolností, tedy ani nezpochybnil, že by popsané okolnosti neměly oporu ve správním spisu (byly s ním v rozporu). Výše uvedené závěry o dostatečnosti zjištění platí tím spíše – jak přílehavě upozorňuje stěžovatel – že zmiňované okolnosti je třeba hodnotit nikoliv izolovaně, ale v souhrnu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2014, čj. 6 Afs 156/2017-47). Takovému hodnocení se však krajský soud v napadeném rozsudku také vyhnul. Konečně se pak nelze ztotožnit ani se závěrem krajského soudu, podle něhož není zřejmé, v čem by měla být žalobkyně zvýhodněna, pokud zaplatila společnosti KAROMEX odměnu v plné výši včetně DPH. K tomu je třeba uvést, že úhrada dohodnuté ceny (odměny) včetně DPH ještě bez dalšího neznamená, že v dané transakci nemůže dojít k podvodu a zvýhodnění narušujícím daňovou neutralitu spočívajícím v neodvedení daně. Jak již bylo naznačeno shora, pro řadu podvodných jednání je naopak typické, že subjekt, který nárok na odpočet daně uplatňuje, všechny své povinnosti formálně splnil.

[26] Lze tedy uzavřít, že nemůže obstát závěr krajského soudu, podle něhož aktivní zapojení žalobkyně do tvrzeného daňového podvodu nemá oporu ve správním spisu. Nejvyšší správní soud naopak dospěl k závěru, že v dané věci bylo dostatečným způsobem prokázáno, že zjištěné kroky žalobkyně v rámci dané transakce, i přes její specifika, svědčí dostatečnému zapojení žalobkyně do této transakce, a to i z hlediska případného zvýhodnění ve smyslu citované judikatury. Je tedy na místě zkoumat i další skutkové okolnosti tvrzeného podvodu. Je třeba zdůraznit, že Nejvyšší správní soud záměrně hovoří toliko o tvrzeném podvodu, neboť krajský soud se v návaznosti na uplatněné žalobní námítky nezabýval otázkou skutkových okolností podvodu (existencí podvodu) v celé šíři, ale toliko právě a pouze z hlediska nutné míry zapojení žalobkyně do dané transakce. Nejvyššímu správnímu soudu za těchto okolností již nepřisluší, aby se v rámci dané věci jako první vyjádřil k naplnění dalších podmínek nutných k odepření uplatněného odpočtu, neboť krajský soud tak v předchozím řízení neučinil a setrval toliko u hodnocení výše nastíněné dílčí otázky.

IV. Závěr a náklady řízení

[27] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Krajský soud v něm bude vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[28] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhoduje v případě zrušení jeho rozhodnutí krajský soud (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně 10. září 2020

Milan Podhrázký
předseda senátu