



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Ivo Pospíšila a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **MEDAS PLUS s.r.o.**, se sídlem Jahnova 956/3, Ostrava, zast. JUDr. Miroslavem Zamiškou, advokátem se sídlem Na Příkopě 957/23, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 8. 2017, č. j. 35141/17/5300-21444-711869, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 1. 2019, č. j. 22 Af 120/2017 - 64,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 21. 1. 2019, č. j. 22 Af 120/2017 - 64, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

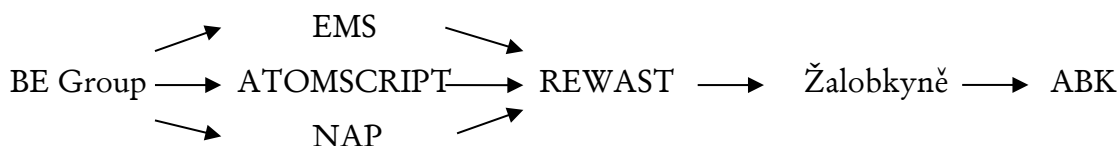
I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) na základě provedené daňové kontroly jedenácti dodatečnými platebními výměry ze dne 24. 5. 2016 doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty za zdaňovací období únor – prosinec 2012 v celkové výši 51 621 110 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 10 324 218 Kč. Správce daně žalobkyni neuznal odpočet daně z přidané hodnoty za plnění přijatá v rámci obchodování s betonářskou ocelí v

1) **řetězci A**, do něhož byly zapojeny společnosti Partner Steel zp. z o. o. (dále jen „Partner Steel“), CENTROZLOM WROCLAW SA (dále jen „CENTROZLOM“), DELFIORE s. r. o. (dále jen „DELFIORE“), E-data spol. s. r. o. (dále jen „E-data“) a ABK Pardubice s. r. o. (také ABK-Steel s. r. o., společně dále jen „ABK“). Tyto společnosti obchodovaly v následujícím schématu:

Partner Steel → DELFIORE → E-data → Žalobkyně → ABK
CENTROZLOM →

- 2) **řetězci B**, do něhož byly zapojeny společnosti BE Group Slovakia s. r. o. (dále jen „BE Group“), EXTRA MACHINERY STEEL, s. r. o. (dále jen „EMS“), ATOMSCRIPT s. r. o. (dále jen „ATOMSCRIPT“), Next Apartments s. r. o. (dále jen „NAP“), REWAST ODPADY s. r. o. (dále jen „REWAST“) a ABK. Tyto společnosti obchodovaly v následujícím schématu:



Správce daně dospěl k závěru, že obchodování v těchto řetězcích bylo zatíženo podvodem s cílem vylákání výhody na dani z přidané hodnoty, neboť dovozci betonářské oceli (DELFIORÉ, EMS, ATOMSCRIPT, NAP) nezaplatili daň a další články řetězce z přijatého plnění nárokovaly odpočet daně. O podvodném jednání žalobkyně dle žalovaného věděla nebo vědět mohla a měla. Odvolání žalobkyně proti dodatečným platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 8. 2017, č. j. 35141/17/5300-21444-711869 (dále jen „napadené rozhodnutí“).

[2] Proti napadenému rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 21. 1. 2019, č. j. 22 Af 120/2017 - 64 (dále jen „napadený rozsudek“), napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud ve shodě se žalovaným nezpochybnil uskutečnění zdanitelných plnění. Dospěl taktéž k závěru, že oba řetězce byly zatíženy podvodem, neboť první tuzemští odběratelé betonářské oceli se stali krátce po uskutečnění předmětných obchodních transakcí pro správce daně nekontaktními a byly zjištěny i další okolnosti nasvědčující podvodnému jednání (opakování obchodů mezi stejnými obchodníky v řetězci, nesplnění daňových povinností některou ze společností v tomto řetězci a její následná nekontaktnost, nezveřejnění účetní závěrky, obchodní transakce většího objemu bez náležité smluvní dokumentace v písemné podobě, neprovádění fyzické kontroly zboží při přeprodeji, neúčast vlastních peněžních prostředků na obchodních transakcích a s tím spojené placení za dodávky zboží až po obdržení platby od odběratele za téže zboží).

[3] V případě řetězce A dle krajského soudu žalovaný prokázal, že žalobkyně se podvodného řetězce vědomě účastnila, neboť mezinárodním dožádáním u polského správce daně bylo zjištěno, že jednatel žalobkyně Pavel Medek byl v kontaktu s polským dodavatelem Partner Steel a společně s Přemyslem Parmou (jednatelem DELFIORE) při jednání s tímto dodavatelem zastupoval společnost DELFIORE. Byla tedy dostatečně prokázána propojenost subjektů v tomto řetězci a přinejmenším účast společnosti E-data se zde jeví jako nadbytečná.

[4] K opačnému závěru však dospěl krajský soud ohledně řetězce B. V rámci tohoto řetězce dle krajského soudu nebyla prokázána vědomost žalobkyně o podvodném jednání ve vztahu k zahraničnímu dodavateli BE Group nebo některému z prvních dovozců (EMS, ATOMSCRIPT a NAP). Z výpovědí Pavla Medka a představitelů společnosti REWAST J. R. a J. P. sice vyplývají dílčí nejasnosti, ty však nepoukazují na vědomou účast žalobkyně

pokračování

v podvodném řetězci. Správce daně se měl dle krajského soudu zaměřit nikoliv na žalobkyni, ale na společnost REWAST, která po celou dobu s daňovými orgány spolupracovala a přitom v rámci svého obchodování odebírala zboží od tří společností, které měly nevýznamnou obchodní historii, virtuální sídla a posléze neplnily své daňové povinnosti. Argumentace žalobkyně, že subdodavatele společnosti REWAST neznala, se pak do jisté míry jeví jako logická, neboť společnost REWAST by jistě neměla zájem na tom, aby žalobkyně navázala obchodní spolupráci s jejími dodavateli a ji samotnou napříště z obchodování vynechala. Skutečnost, že žalobkyně disponovala doklady, na kterých je uváděna společnost EMS, sama o sobě neznámá, že žalobkyně tuto společnost znala a spolupracovala s ní. I kdyby však byla prokázána užší vazba mezi žalobkyní a společností EMS, nic by nemohla z pohledu daňové povinnosti žalobkyně bez dalšího vypovídat o obchodování se společnostmi ATOMSCRIPT a NAP.

[5] K námitkám týkajícím se nízké ceny a nízké obchodní marže, za níž žalobkyně dle žalovaného zboží prodávala společnosti ABK, krajský soud uvedl, že nižší cena a marže mohou být jedním ze znaků daňového podvodu. V dalším řízení však žalovaný bude muset věnovat pozornost tomu, za jakou cenu je prodáván obchodovaný materiál bez dalších nákladů, jako je doprava a pojištění. Zároveň správce daně porovnával ceny za tuzemské zboží se zbožím pocházejícím ze zahraničí, přičemž tuto skutečnost je třeba náležitě vypořádat (aniž by tím krajský soud jakkoliv konstatoval, že takové srovnání není *a priori* možné).

II. Kasační stížnost

[6] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Je přesvědčen, že v daňovém řízení dostatečně prokázal, že žalobkyně o svém zapojení do podvodného řetězce B věděla nebo vědět měla a mohla.

[7] Stěžovatel obsáhle shrnuje doktrínu a judikaturu vztahující se k daňovým podvodům, z níž dovozuje, že nárok na odpočet daně lze v podvodném řetězci nepřiznat několikrát, a to každému daňovému subjektu, který se podvodného řetězce účastnil, a o podvodu minimálně vědět měl a mohl, neboť dle obecné zásady práva Evropské unie nikdo nemůže zneužívat nebo podvodně využívat práv plynoucích z unijního právního systému (viz rozsudek Soudního dvora ze dne 18. 12. 2014 ve spojených věcech C-131/13, C-163/13 a C-164/13 Italmoda, bod 46, nebo ze dne 18. 5. 2017, ve věci C-624/15 Litdana, bod 32).

[8] Krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, vyvozuje, že správce daně je pro odepření nároku na odpočet povinen prokázat vědomost žalobkyně o příčinné souvislosti mezi uplatněným nárokem na odpočet a článkem v řetězci, který neodvedl daň. Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že pro účely odepření nároku na nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty poslednímu článku řetězce je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu na dani mezi těmito subjekty.

[9] Samotná podstata řetězových podvodů spočívá v zastření příčinné souvislosti mezi neodvedením daně u jednoho článku v řetězci a uplatněním nároku na odpočet daně u jiného článku řetězce, které je realizováno prostřednictvím mezičlánků. Pakliže zde neexistují žádné zjiitelné personální vazby mezi jednotlivými články řetězce, je prokázání takové příčinné souvislosti pro správce daně v podstatě nemožné. Pokud totiž daňový subjekt tvrdí, že kromě svých přímých dodavatelů nemá povědomí o účasti jakéhokoli dalšího subjektu v řetězci, nelze toto tvrzení až na výjimky nijak vyvrátit. Uvedený závěr krajského soudu lze navíc považovat za odporující ustálené judikatuře Nejvyššího správního soudu, podle níž není povinností daňových orgánů prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, ale v daňovém řízení musí být postaveno najisto, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval (např. rozsudky ze dne 21. 4. 2010, č. j. 9 Afs 111/2009 - 274, a ze dne 10. 10. 2012, č. 1 Afs 37/2012 - 50). Pokud správce daně nemá povinnost prokázat, kterým článkem v řetězci byl spáchán daňový podvod, pak lze označit za absurdní požadavek, aby prokázal okolnosti svědčící o vědomosti daňového subjektu o příčinné souvislosti mezi jím uplatňovaným nárokem na odpočet daně a neodvedením předmětné daně konkrétním článkem v řetězci.

[10] Je třeba hodnotit ty okolnosti, o nichž daňový subjekt prokazatelně mohl a měl vědět, a které v něm měly vzbudit podezření, že se účastní daňového podvodu. Tyto skutečnosti primárně vycházejí z okolností obchodní spolupráce daňového subjektu s jeho přímým dodavatelem, neboť o účasti jiných subjektů v řetězci daňový subjekt nemusí mít žádné povědomí. Není přitom podstatné, zda mohl daňový subjekt vědět o tom, kterým konkrétním subjektem nebude odvedena daň, ale postačí vědomost daňového subjektu o existenci objektivních okolností, které nasvědčují podvodnému charakteru řetězce jako celku. Tyto objektivní okolnosti nelze posuzovat izolovaně, ale teprve ucelený souhrn těchto okolností může mít dostatečnou vypovídající schopnost o povědomí daňového subjektu o podvodu.

[11] V bodech [61] až [68] napadeného rozhodnutí byly uvedeny objektivní okolnosti (objem obchodů, jejich vysoká hodnota a způsob stanovení ceny, průběh obchodní spolupráce i průběh obchodních transakcí, absence písemných smluv, provádění plateb v hotovosti atd.), které potvrzují, že žalobkyně věděla či alespoň vědět mohla a měla, že dané obchody jsou zatíženy podvodným jednáním. Žalobkyně si tedy nepočínala dostatečně opatrně a obezřetně a je zřejmé, že tyto obchodní transakce nejsou nahodilé a žalobkyně se jejich součástí nestala bez vlastního vědomí. Je zřejmé, že žalobkyně nepřijala taková opatření, která by její účast v podvodném řetězci A i B vyloučila a dokazovala by její dobrou víru.

[12] Kromě toho je závažné, že pouze ve vztahu k řetězci A krajský soud konstatoval, že byla prokázána vědomá účast žalobkyně v podvodném řetězci, přestože objektivní okolnosti zjištěné v řetězci B jsou v podstatě úplně stejné, pouze se týkají jiných zapojených společností, a dokonce obsahují i více zjištění správce daně.

[13] Krajský soud tvrdí, že některá zjištění žalovaného nic nevypovídají o vědomosti žalobkyně o podvodu (např. svědecká výpověď J. P. či rozpory týkající se navázání spolupráce se společností DELFIORE). Tyto skutečnosti však byly v napadeném

pokračování

rozhodnutí uvedeny v rámci vypořádání odvolacích námitek, popřípadě z nich byla dovozována existence podvodu. Nebyla z nich, jak tvrdí krajský soud, dovozována vědomá účast žalobkyně v podvodném řetězci. Závěry krajského soudu jsou tudíž vnitřně rozporné.

[14] Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem, že namísto prověřování odpočtu u žalobkyně se měl správce daně zaměřit na obchodní společnost REWAST. Dle judikatury Soudního dvora Evropské unie nelze nárok na odpočet daně přiznat nikomu, kdo se účastnil podvodu, pokud o své účasti alespoň vědět mohl.

[15] Dle stěžovatele nelze požadovat, aby byly prokázány okolnosti svědčící o vědomosti žalobkyně o souvislosti mezi uplatňovaným nárokem na odpočet daně a neodvedením předmětné daně konkrétním článkem v řetězci. Není třeba ani prokazovat, že by vědomě krátila daň žalobkyně, její dodavatel (společnost REWAST) nebo její odběratel (společnost ABK).

[16] Za nereálný považuje stěžovatel také požadavek krajského soudu, aby v dalším řízení věnoval pozornost tomu, za jakou cenu je prodáván obchodovaný materiál bez dalších nákladů, jako je např. doprava a pojištění. Oddělit tyto náklady na pojištění a dopravu od reálné ceny nelze, pokud správce daně nezná jejich výši. Ceny betonářské oceli dvou společností, které byly s cenami žalobkyně v napadeném rozhodnutí porovnávány, představují dle stěžovatele dostatečný podklad pro posouzení úrovně cen, a není třeba porovnávat ceny všech společností z tohoto odvětví. Pokud žalobkyně tvrdí, že při srovnání cen nebyly zohledněny veškeré souvislosti a skutečnosti týkající se splatnosti, rozdílnosti obchodních a platebních podmínek, pojištění, financování, dodání od různých výrobců apod., snaží se správce daně pouze zmást a odpoutat pozornost od skutečnosti, že obchodování v předmětných řetězcích A i B neprobíhalo standardním způsobem a umožňovalo prodej za nižší ceny než u běžných obchodníků na trhu.

III. Vyjádření žalobkyně

[17] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že o neodvedení daně jiným subjektem v řetězci neměla tušení, ba dokonce neměla tušení ani o existenci dalších subjektů kromě svého dodavatele. Z dosavadního jednání správce daně a stěžovatele, které je postaveno převážně na nedostatečně odůvodněných závěrech a tvrzeních, je dle žalobkyně patrná snaha potrestat ji za něco, co neudělala a o čem neměla ani vědomí, což je v daňovém řízení nepřipustné. Žalobkyně si je vědoma, že po daňových subjektech je požadována určitá obezřetnost a opatrnost v obchodních vztazích, na základě kterých je pak možné hodnotit jejich dobrou víru. Konkrétní požadavky na množství a formu přijatých opatření vždy záleží na okolnostech každého jednotlivého případu. Není však možné požadovat, aby daňový subjekt svého obchodního partnera rozsáhle prověřoval, zjišťoval si veškeré možné informace o tom, zda má dostatečné personální a materiální zabezpečení apod. Žalobkyně neměla možnost prověřovat všechny subjekty v řetězci společností a její jednatel Pavel Medek postupoval při uzavírání předmětného obchodu pečlivě, s potřebnými znalostmi a loajalitou.

[18] Žalobkyně měla povědomí pouze o společnosti E-data a společnosti REWAST jako o přímých dodavatelích a samozřejmě o společnosti ABK jako o odběrateli. O jiných subjektech žalobkyně nevěděla, což správce daně ani stěžovatel ve svých rozhodnutích nevyvracejí. Stěžovatel ani správce daně dostatečně nesdělili, na základě jaké skutečnosti vyhodnotili, že žalobkyně dodávala společnosti ABK za nižší ceny. Toto holé konstatování nemůže představovat základní indicii prokazující nestandardnost obchodování. Stěžovatel nezohlednil rozdílné platební podmínky jednotlivých dodavatelů, nebylo provedeno srovnání dle komodit a nebyl zohledněn objem dodávaného zboží. Podnikání žalobkyně také nebylo formální, jak se snaží podsunout stěžovatel. Žalobkyně vykonávala ekonomickou činnost na adrese sídla zapsaného v obchodním rejstříku, všechny platby byly prováděny přes bankovní účty, správci daně rovněž byly předloženy rámcové smlouvy na prodej hutního materiálu. Není pravdou, že by písemné smlouvy neexistovaly, jak lživě uvádí stěžovatel. Obchody probíhaly na základě nabídky a poptávky. Jelikož byl vysoký zájem o předmětnou komoditu, obchody probíhaly rychle. To, že zájem byl ze strany stejných subjektů, žalobkyně vnímala jako výhodu, neboť tím rostla vzájemná důvěra. Žalobkyně řádně a včas plnila své závazky jak vůči svým obchodním partnerům, tak vůči správci daně, proto je ze strany orgánů finanční správy trestána zcela neoprávněně.

[19] Výklad stěžovatele by dle žalobkyně mohl vést k odepření nároku na odpočet daně daňovému subjektu, který je účasten daňového podvodu zcela nevědomě a jen proto, že jiný členek řetězce neplnil své povinnost vůči správci daně. Takový výklad je nepřipustný.

[20] Krajský soud napadeným rozsudkem žalobkyni v plném rozsahu vyhověl, proto jej nenapadla kasační stížností. Nesouhlasí však s tím, jak krajský soud posoudil její účast v řetězci A. Skutečnost, že společnost Partner Steel byla v kontaktu s jednatelem žalobkyně Pavlem Medkem, dovodil správce daně pouze na základě odpovědi polského správce daně, kdy v rámci mezinárodního dožádání byla provedena svědecká výpověď jednatele společnosti Partner Steel. Ve výpovědi svědek uvedl, že společnost DELFIORE při jednání se společností Partner Steel zastupoval Přemysl Parma a Pavel Medek. Žalobkyně je přesvědčena, že v daném případě došlo k omylu, neboť Pavel Medek za společnost DELFIORE nikdy nejednal, ani nebyl se společností Partner Steel v kontaktu. Žalobkyně již dříve navrhovala provedení důkazu výslechem jednatele společnosti Partner Steel, aby došlo k objasnění této věci, neboť je přesvědčena, že došlo k záměně pana Medka s jinou osobou, ale bohužel tomuto návrhu nebylo vyhověno, což žalobkyně vnímá jako účelový postup stěžovatele. Jedná se přitom o jedinou nestandardní okolnost zjištěnou ve vztahu k řetězci A.

[21] Žalobkyně splnila formální a hmotněprávní podmínky k uplatnění nároku na odpočet daně z předmětných plnění přijatých od společnosti E-data a REWAST. Naproti tomu ze strany správce daně a stěžovatele byly zformulovány závěry na základě pouhých domněnek a na základě okolností, které samy o sobě nenasvědčují nic o existenci daňového podvodu a o účasti žalobkyně v tomto podvodu.

[22] Žalobkyni není jasné, jaká přiměřená opatření měla podle stěžovatele přijmout, když veškeré své dodavatele kontrolovala pomocí insolvenčního rejstříku a obchodního rejstříku, přičemž se z jejich strany nikdy nesetkala s nestandardním a nesolidním

pokračování

jednáním. Do podobné situace jako žalobkyně se ostatně v minulosti dostalo i Generální finanční ředitelství, které v medializovaném případě nakoupilo mobilní telefony od dodavatele zapojeného do podvodného řetězce.

[23] Ke svědeckým výpovědím paní J. P. žalobkyně znovu opakuje, že z obou výpovědí žádné rozpory nevyplynou. Paní P. jednoznačně ve svých výpovědích popřela spolupráci žalobkyně se společností EMS, správce daně však obsah výpovědi dezinterpretuje.

[24] Je na stěžovateli, aby v dalším řízení prokázal vědomou účast žalobkyně v řetězci B (nikoliv okolnosti svědčící o vědomosti mezi uplatňovaným nárokem na odpočet daně a neodvedením daně konkrétním článkem v řetězci, jak tvrdí stěžovatel). Tento závěr krajského soudu je zcela v souladu s judikaturou, na niž sám stěžovatel odkazuje.

[25] Požadavek krajského soudu, aby stěžovatel v dalším řízení zjistil cenu, za kterou je prodáván hutní materiál bez dalších nákladů (doprava, pojištění), nepokládá žalobkyně za nereálný, ale naopak, za zcela přiměřený a vhodný. Žalobkyně se dostala se svojí cenou níže oproti konkurenci právě díky tomu, že snížila své provozní náklady na minimum, nezajišťovala přepravu, nezahrnovala do cen náklady za pojištění (hutní materiál není rizikovou komoditou), což stěžovatel nevzal v potaz. Žalobkyně také měla v předmětné době minimum zaměstnanců a neměla pronajaté velké skladové prostory, čímž ušetřila spoustu finančních prostředků. Pro tvrzení, že žalobkyně dodávala společnosti ABK zboží za nižší ceny, neexistuje žádná opora. Stěžovatel nezohlednil rozdílné platební podmínky jednotlivých dodavatelů, neprovedl srovnání dle komodit a nezohlednil objem dodávaného zboží. V kasační stížnosti sám přiznává, že nebyl schopen si ani od jiných dodavatelů zjistit, z čeho se ceny za předmětnou komoditu skládají, zda v nich jsou zahrnuty další náklady a v jaké výši. Své náklady žalobkyně logicky neprokazovala, neboť jí žádné nevznikly.

IV. Replika stěžovatele

[26] V replice stěžovatel opakuje, že v daňovém řízení bylo zcela jednoznačně prokázáno, v jakých skutkových okolnostech daňový podvod spočíval, byly zjištěny objektivní okolnosti účasti žalobkyně na řetězových obchodních transakcích (řetězec A i B), jejichž cílem bylo vylákání výhody na dani z přidané hodnoty (dále také jen „DPH“) podvodným způsobem, o němž žalobkyně věděla nebo vědět mohla, a není třeba prokazovat příčinné souvislosti mezi uplatňovaným nárokem na odpočet daně a neodvedením předmětné daně konkrétním článkem v řetězci.

[27] Stěžovatel dále upozorňuje na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích, ze dne 28. 1. 2019, č. j. 52 Af 36/2017 - 269, v němž se soud zabýval nárokem na odpočet u dodavatele žalobkyně, společnosti ABK. Z tohoto rozsudku mimo jiné vyplývá, že rozsudkem téhož soudu ze dne 8. 6. 2017, č. j. 62 T 5/2016 - 8480, a následně rozsudkem Vrchního soudu v Praze ze dne 16. 5. 2018, sp. zn. 3 To 55/2017, byly osoby figurující ve společnostech zapojených do obchodních řetězců A i B (ABK, žalobkyně, REWAST) pravomocně uznány vinnými ze spáchání trestného činu zkrácení

daně, poplatku a podobné povinné platby dle ustanovení § 240 zákona č. 40/2009 Sb., trestního zákoníku, ve znění pozdějších předpisů.

V. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[28] Kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přípustná. Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[29] Po přezkoumání kasační stížnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[30] V úvodu je třeba konstatovat, že stěžovatel v kasační stížnosti nadbytečně a zbytečně obsáhle shrnuje judikaturu týkající se daňových podvodů, brojí proti závěrům, které v napadeném rozsudku vůbec nejsou obsaženy, a dezinterpretuje závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60, to vše na úkor srozumitelnosti a přesvědčivosti kasační argumentace.

[31] Zcela bez významu je tak zodpovězení otázky, zda lze v podvodném řetězci odpočet daně nepřiznat několikrát, a to každému daňovému subjektu, který se podvodného řetězce účastnil, a o podvodu minimálně vědět měl a mohl. Krajský soud se v napadeném rozsudku nezabýval oprávněním daňových orgánů postihnout odepřením nároku na odpočet na dani z přidané hodnoty současně více subjektů v jediném podvodném řetězci. Argumentace tímto směrem se tedy míjí s důvody zrušujícího výroku napadeného rozsudku.

[32] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že pro účely odepření nároku na odpočet daně z přidané hodnoty poslednímu článku řetězce je třeba hledat skutkové souvislosti a příčinnou souvislost mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu a prokázáním vědomosti o skutečnostech svědčících možnému podvodnému jednání za účelem vylákání odpočtu. Takový závěr však nikde v napadeném rozsudku obsažen není. Uvedený požadavek vyslovil Nejvyšší správní soud ve skutkově zcela odlišné věci v rozsudku ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60. Ani z tohoto rozsudku však nelze dovodit, jak činí stěžovatel, že pro neuznání odpočtu musí správce daně prokázat vědomost daňového subjektu o neodvedení daně konkrétním článkem v řetězci či vzájemné propojení těchto subjektů. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 16. 4. 2019, č. j. 4 Afs 104/2018 - 79, skutkové a příčinné souvislosti mezi neodvedením daně a nárokováním odpočtu vznikají i tehdy, pokud spolupráce daňového subjektu a jeho bezprostředních obchodních partnerů vykazuje takové podezřelé znaky, že daňový subjekt má či musí vědět, že se zapojuje do obchodního řetězce, jehož účelem je podvod na dani z přidané hodnoty. Již tím vzniká souvislost mezi daňovým subjektem a subjektem, který neodvedl daň, třebaže pro sebe mohou být tyto subjekty navzájem jinak zcela neznámé. Ostatně i dle zmíněného rozhodnutí pátého senátu lze na vědomou účast daňového

pokračování

subjektu v podvodném řetězci usuzovat nejen za podmínky, že si daňový subjekt byl vědom, který ze subjektů v řetězci daň neodvedl.

[33] Zcela bez významu je konstatování stěžovatele, že samotná podstata řetězových podvodů spočívá v zastření příčinné souvislosti mezi neodvedením daně u jednoho článku v řetězci a uplatněním nároku na odpočet daně u jiného článku řetězce. Z povahy věci je jasné, že daňové subjekty zapojené do daňových podvodů nemají zájem na tom, aby byla jejich účast v podvodném řetězci odhalena. I pokud však nebude v daňovém řízení prokázáno, že daňový subjekt má povědomí o tom, který subjekt daň neodvedl, pro neuznání nároku na odpočet z důvodu účasti na daňovém podvodu stále platí, že správce daně musí shromáždit takové informace, z nichž lze dovodit, že daňový subjekt o účasti v podvodném řetězci věděl nebo vědět měl a mohl. Ostatně, ke stejnému závěru dospívá stěžovatel v další části kasační stížnosti.

[34] Nejvyšší správní soud zde pouze ve stručnosti shrnuje, že jestliže daňový subjekt prokáže přijetí zdanitelného plnění a splní zákonem stanovené podmínky pro uplatnění nároku na odpočet daně, může správce daně neuznat odpočet jen v případě, že prokáže podvod na DPH (jeden z účastníků řetězce neodvede státní pokladně daň a další si ji odečte, a to za účelem získání zvýhodnění, které je v rozporu s účelem příslušné evropské směrnice), o kterém daňový subjekt věděl nebo měl vědět, a to k okamžiku obchodování. Daňové orgány nemají povinnost prokázat, jakým způsobem a konkrétně kterým z dodavatelů v řetězci byl spáchán podvod, musí však vysvětlit, v čem tkvěla podstata daňového podvodu, či vylíčit řetězec skutkových okolností, ze kterých je v souhrnu možné dovozovat, že se o daňový podvod jednalo, a že daňový subjekt o podvodu věděl nebo vědět měl a mohl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 9 Afs 333/2017 - 63).

[35] Rozhodné je posouzení všech objektivních okolností vykázané transakce, včetně právních, obchodních a osobních vazeb mezi zúčastněnými subjekty. Rovněž je třeba vzít v úvahu, zda předmětné obchodní transakce neprobíhaly za podmínek krajně neobvyklých či nelogických. Je možné přihlídnout k tomu, zda se jedná o obchodování s rizikovou komoditou, zda docházelo k úhradám fakturovaných částek a pohledávky byly řádným způsobem vymáhány, zda se nejednalo o neobvykle nízké ceny či naopak o umělé navyšování cen, zda nedocházelo k neprokázaným úhradám vysokých částek v hotovosti, zda nedošlo k absolutnímu selhání kontrolních mechanismů daňového subjektu či zda se daňový subjekt nechoval neobvykle pasivně při hledání obchodních partnerů apod. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2016, č. j. 2 Afs 55/2016 - 38).

[36] Subjekty, které přijmou veškerá opatření, která od nich mohou být rozumně vyžadována, aby zajistily, že jejich plnění nejsou součástí podvodu, musí mít možnost důvěřovat legalitě realizovaných plnění, aniž by riskovaly ztrátou svého nároku na odpočet DPH. Zároveň ovšem platí, že je věcí podnikatelského subjektu, aby v zájmu minimalizace podnikatelského rizika přizpůsobil svou obchodní činnost konkrétním podmínkám a při sjednávání obchodních kontraktů (zvláště se značným finančním dopadem) se v rámci možností snažil dbát na bezproblémovost svých obchodních partnerů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2011, č. j. 9 Afs 44/2011 - 343).

[37] Pokud daňový subjekt v běžném obchodním styku uzavře řádnou smlouvu se svým dodavatelem, nelze po něm požadovat, aby v rámci „obezřetnosti“ předvídal a prověřoval všechny možné subjekty (subdodavatele), které se na obchodní transakci jakkoli v různých fázích podílely. Naopak zcela na místě takový požadavek bude tam, kde již samotný dodavatel (z hlediska jeho samotné faktické existence, sídla, kontaktnosti), s nímž daňový subjekt uzavírá obchod, nebo samotný předmět dodávky (rizikovitost komodity, rozsah dodávky, fakticita plnění, její relevantnost ve vztahu k předmětu činnosti apod.) či její cena či jiné okolnosti budou vykazovat určité znaky pochybností o „solidnosti“ transakce, její vážnosti či smyslu a úmyslu jednajících (vylákat daňovou výhodou). V takovém případě lze na míru obezřetnosti a adekvátních opatření ze strany osoby povinné k dani k minimalizaci své účasti na možném podvodném jednání klást při uzavírání obchodu důvodně přísné požadavky (srov. opakovaně citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2018, č. j. 5 Afs 60/2017 - 60).

[38] Dle napadeného rozsudku přestože v řetězci A i řetězci B k podvodnému jednání došlo, nebylo prokázáno, že v případě řetězce B žalobkyně o svém zapojení do řetězce věděla nebo vědět mohla. Z tohoto důvodu krajský soud napadené rozhodnutí zrušil. V posuzovaném případě se tedy jedná o aplikaci výše uvedených (v podstatě nesporných) právních závěrů na zjištěný skutkový stav. Podstatou sporu je otázka, zda stěžovatel, potažmo správce daně, unesl důkazní břemeno ve vztahu k prokázání skutečnosti, že žalobkyně o své účasti v podvodném řetězci věděla nebo vědět měla a mohla.

[39] Ve vztahu k řetězci A dovedl stěžovatel v napadeném rozhodnutí (body [44] – [53]) vědomost žalobkyně o zapojení do podvodného řetězce z následujících nestandardních okolností. V předmětném období obchodovaly tytéž společnosti ve stejném sledu, ve velkém objemu zboží a vysokých částkách, rychle za sebou. Nebyla předložena žádná smluvní dokumentace s dodavatelem E-data. Žalobkyně tvrdila, že nezná subdodavatele, přičemž jí ovšem bylo známo, že zboží pochází z jiného členského státu a z odpovědi na mezinárodní dožádání bylo zjištěno, že jednatel žalobkyně Pavel Medek a jednatel DELFIORE Přemysl Parma zastupovali společnost DELFIORE při jednání se společností Partner Steel. Žalobkyně tedy byla v kontaktu s články řetězce i s výrobcem oceli. Zboží bylo dodáváno odběrateli ABK za nižší ceny, než byly na trhu obvyklé. Ze spisu není patrné, že by žalobkyně zboží fyzicky kontrolovala, což je s ohledem na objem, množství a ceny transakcí neobvyklé. Platby probíhaly v bezhotovostním režimu a žalobkyně prováděla platby dodavateli až poté, co obdržela platbu od odběratele (stejně jako ostatní články řetězce), což indikuje neúčast vlastních finančních prostředků. Zboží bylo objednáno od stejného dodavatele ve velkých objemech i několikrát v průběhu měsíce. Doklady měly velmi krátkou splatnost, maximálně 2 dny. Dodavatel žalobkyně neměl zřízeny internetové stránky a nezveřejnil účetní závěrku. Žalobkyně tedy měla věnovat s ohledem na uvedené okolnosti zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům a ověřit údaje o svém dodavateli, což neučinila. Je tudíž zřejmé, že uvedené obchodní transakce nejsou nahodilé a nepředstavují standardní způsob obchodování.

[40] Ve vztahu k řetězci B poté dovedl stěžovatel v napadeném rozhodnutí (body [60] – [71]), že žalobkyně o svém zapojení do podvodného řetězce alespoň vědět měla a mohla,

pokračování

z následujících nestandardních okolností. V předmětném období obchodovaly tytéž společnosti ve stejném sledu, ve velkém objemu zboží a vysokých částkách, rychle za sebou. Společnost REWAST byla v daném období společností, která neměla zkušenosti s obchodováním v daném odvětví. Nebyla předložena žádná smluvní dokumentace s dodavatelem REWAST. Žalobkyně tvrdila, že nezná subdodavatele, přičemž jí ovšem bylo známo, že zboží pochází z jiného členského státu a u části plnění sama žalobkyně zajišťovala přepravu z jiného členského státu přímo svému odběrateli ABK. Musela si tudíž být vědoma, od koho je zboží pořízováno a musela vědět, že jedním z dodavatelů je EMS, neboť tato společnost byla uvedena na některých dodacích listech. Ohledně přepravy zboží existují ve výpovědích zúčastněných osob rozpory, neboť J. R. (zástupce společnosti REWAST) uvedl, že dopravu zajišťoval vždy jejich dodavatel nebo žalobkyně a Pavel Medek uvedl, že přepravu zajišťoval částečně REWAST a částečně žalobkyně či její odběratel. Zboží bylo dodáváno odběrateli ABK za nižší ceny, než byly na trhu obvyklé. Ze spisu není patrné, že by žalobkyně zboží fyzicky kontrolovala, což je s ohledem na objem, množství a ceny transakcí neobvyklé. Platby probíhaly v bezhotovostním režimu a žalobkyně prováděla platby dodavateli až poté, co obdržela platbu od odběratele (stejně jako ostatní články řetězce), což indikuje neúčast vlastních finančních prostředků. Zboží bylo objednáno od stejného dodavatele ve velkých objemech i několikrát v průběhu měsíce. Doklady měly velmi krátkou splatnost, maximálně 2 dny. Dodavatel žalobkyně neměl zřízeny internetové stránky a nezveřejnil účetní závěrku. Žalobkyně tedy měla věnovat s ohledem na uvedené okolnosti zvýšenou pozornost interním kontrolním mechanismům a ověřit údaje o svém dodavateli, což neučinila. Je tudíž zřejmé, že uvedené obchodní transakce nejsou nahodilé a nepředstavují standardní způsob obchodování.

[41] Nejvyšší správní soud se s krajským soudem ztotožňuje v posouzení vědomé účasti žalobkyně v řetězci A. Ve vztahu ke zmíněným skutkovým okolnostem je třeba poznamenat, že pokud by je soud vnímal izolovaně, žádná z nich by pravděpodobně sama o sobě nemohla odůvodnit závěr, že žalobkyně (při zachování spravedlivě požadovatelné míry obezřetnosti) mohla o podvodném charakteru transakcí vědět. Uvedené skutečnosti je však při posuzování třeba hodnotit synteticky; právě ve svém celku totiž představují takový souhrn neobvyklých skutečností, který by u náležitě obezřetné obchodní společnosti, která provozuje ekonomickou činnost obvyklým způsobem, již měl vést k pojetí podezření stran opravdového podtextu řetězce realizovaných transakcí. V takových situacích je namísto minimálně vysoký stupeň „prověření“ obchodního partnera ze strany daňového subjektu (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 8. 2018, č. j. 2 Afs 399/2017 - 60). Tím vyšší obezřetnost bude namísto v případě obchodování s komoditami, které jsou ve vztahu k daňovým podvodům hodnoceny jako rizikové, k nimž patří i betonářská ocel.

[42] Takto závěr stěžovatele obстоjí, neboť transakce žalobkyně je možné v souhrnu hodnotit jako nestandardní. Žalobkyně odebírala v daném období betonářskou ocel ve velkém objemu pouze od společností zapojených do podvodného řetězce (které měly nevýznamnou obchodní historii, společnost E-data měla virtuální sídlo, společnosti neměly zkušenosti s obchodováním s danou komoditou, nezveřejňovaly o sobě žádné bližší informace a betonářskou ocel dodávaly právě jenom žalobkyni). K této skutečnosti přistupuje další řada neobvyklých obchodních podmínek, např. velmi krátké lhůty

splatnosti faktur a provádění plateb bezprostředně po jejich obdržení od odběratele. Žalobkyně tyto okolnosti odůvodňuje vzájemnou důvěrou mezi obchodními partnery, nicméně zúčastněné společnosti takto obchodovaly již od počátku jejich vztahu. Pokud jde o absenci smluvní dokumentace, žalobkyně tento závěr stěžovatele označuje jako lživý. V daňovém spise žalobkyně se ovšem žádná smluvní dokumentace k předmětnému obchodování nenachází, a ani z protokolů o ústním jednání nevyplývá, že by žalobkyně takovou dokumentaci správci daně předložila.

[43] Konečně správce daně z odpovědi na mezinárodní dožádání od polského správce daně zjistil, že jednatel žalobkyně Pavel Medek a jednatel DELFIORE Přemysl Parma zastupovali společnost DELFIORE při jednání se společností Partner Steel. Tuto skutečnost žalobkyně rozporuje s tím, že Pavel Medek za společnost DELFIORE nejednal a polský dodavatel si jej musel splést s Přemyslem Parmou. Toto vysvětlení hodnotí Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem jako nevěrohodné, neboť polský dodavatel uvedl obě jména, a nešlo tudíž o záměnu. Nenabízí se tak žádné rozumné vysvětlení, jak by mohl polský dodavatel uvést jmenovitě Pavla Medka, pokud s ním nejednal a přepravu zboží v řetězci A zajišťovala od tohoto dodavatele výhradně společnost DELFIORE. Ve vyjádření ke kasační stížnosti žalobkyně namítá, že navrhovala výslech představitele polského dodavatele před správcem daně. Z daňového spisu však nic takového nevyplývá a provedení výslechu této osoby se žalobkyně nedomáhala ani v odvolání proti dodatečným platebním výměrům.

[44] S ohledem na vše shora uvedené však Nejvyšší správní soud oproti krajskému soudu dospěl k závěru, že žalovaný unesl i důkazní břemeno ohledně skutečnosti, že žalobkyně věděla nebo vědět měla a mohla o své účasti i v případě podvodného řetězce B. Jak je shora uvedeno, vědomou účast žalobkyně v řetězci A má za prokázanou i krajský soud. Přestože nebylo v daňovém řízení prokázáno, že by byla žalobkyně v bezprostředním kontaktu s některým z článků předcházejících v řetězci B jejího dodavatele REWAST, nelze přehlédnout, že oba řetězce vykazují v podstatě úplně shodné znaky, ať již jde o mechanismus obchodování (včetně mechanismu podvodného jednání), charakteristické znaky dodavatelů žalobkyně či obchodní podmínky mezi zúčastněnými stranami. I zde platí vše, co bylo uvedeno ve vztahu k řetězci A v bodech [41] a [42] tohoto rozsudku. A jelikož účast žalobkyně v podvodném řetězci A byla vědomá, byla by na místě o to větší obezřetnost (za předpokladu že žalobkyně o podvodu v řetězci B nevěděla) při dalším obchodování v jiném řetězci, které probíhá stejným způsobem jako v řetězci A.

[45] Závěr krajského soudu, že žalovaný dostatečně neprokázal, že žalobkyně věděla či vědět měla a mohla, že se obchodováním v řetězci B účastní podvodného jednání s cílem neoprávněně vylákat výhodu na DPH, Nejvyšší správní soud s ohledem na shora uvedené skutečnosti vyhodnotil jako nesprávný. Nosný důvod zrušujícího výroku napadeného rozsudku tudíž neobstojí.

[46] K argumentaci krajského soudu, že správce daně by měl zaměřit svou pozornost na daňový subjekt REWAST, který je kontaktní a se správcem daně spolupracuje, Nejvyšší správní soud uvádí, že z daňového spisu vyplývá, že správce daně zaměřil pozornost i tímto směrem. Na str. 27 zprávy o daňové kontrole uvádí správce daně, že se společností

pokračování

REWAST byla zahájena za předmětná zdaňovací období daňová kontrola, tento subjekt se však v průběhu postupu stal pro správce daně nekontaktním. Ani případná další aktivita správce daně ve vztahu ke společnosti REWAST by ovšem neměla vliv na skutečnost, že správce daně důkazní břemeno ve vztahu k účasti žalobkyně v podvodném řetězci v posuzovaném případě unesl.

[47] S krajským soudem lze souhlasit co do posouzení, že rozpory ve výpovědích týkajících se dopravy zboží jsou dílčí a samy o sobě neprokazují, že žalobkyně měla a mohla vědět o zapojení do podvodného řetězce. Skutečnost, že J. R. neměl vědět, kdo zajišťoval dopravu, ještě neznamená, že informaci o přepravě nemohl obdržet od svých dodavatelů bez určení identity objednatele přepravy a tuto pak poskytnout žalobkyni. Z nesporných tvrzení obsažených ve výpovědi Pavla Medka lze ovšem dále zjistit, že ohledně části plnění zajišťovala žalobkyně přepravu z areálu zahraničního dodavatele BE Group do sídla svého odběratele ABK. Je sice možné, že žalobkyně dodavatele BE Group (v jehož areálu se zboží nakládalo) neznala, stejně jako další mezičlánky řetězce (EMS, ATOMSCRIPT, NAP), a informace o nakládce obdržela od svého dodavatele REWAST. Jedná se však o další z řady nestandardních okolností předmětných obchodních případů.

[48] Co se týče požadavku krajského soudu, aby žalovaný v dalším řízení věnoval pozornost tomu, za jakou cenu je prodáván obchodovaný materiál bez dalších nákladů, jako je doprava a pojištění, a vypořádal se s porovnáním cen za tuzemské zboží a zboží pocházející ze zahraničí, ve shodě se stěžovatelem Nejvyšší správní soud takový požadavek považuje ve světle skutkových okolností projednávané věci za zbytný a ve vztahu k předmětu tohoto daňového řízení za neadekvátní. Pokud by byla nízká cena žalobkyní realizovaného zboží klíčovým argumentem stěžovatele (a není vyloučeno, že v některých případech tomu tak být může, neboť v důsledku výhody získané daňovým podvodem je podnikatel schopen stlačit cenu pod její tržní úroveň), bylo by jistě na místě při porovnání cen vycházet ze širšího vzorku než je ceníková cena dvou společností, které obchodují s hutním materiálem. Není ale naopak vyloučeno, aby správce daně toliko jako jednu z indicií (mezi řadou dalších) nestandardního obchodování zmínil i skutečnost, že žalobkyně prodávala svému odběrateli v daném období betonářskou ocel ve většině případů za ceny nižší (až o 7 %), než byly prodejní ceny zjištěné za stejné období u společností FERALPI-PRAHA s.r.o. a nákupní ceny společnosti NYPRO hutní prodej, a.s., které s uvedenou komoditou běžně obchodují.

[49] Krajský soud v napadeném rozsudku konkrétně neuvedl, jakým způsobem by měl stěžovatel vypořádat skutečnost, že správce daně dle žalobkyně porovnával tuzemské společnosti se zbožím pocházejícím ze zahraničí. Betonářská ocel je zbožím svým charakterem snadno mezinárodně obchodovatelné a není důvodu se domnívat (minimálně v řízení nebylo nic takového ani tvrzeno), že by betonářská ocel pocházející ze slovenských či polských hutí byla kvalitativně odlišná od betonářské oceli z českých hutí. V rámci Evropské unie neexistují ani žádné administrativní překážky bránící obchodu mezi členskými státy, které by mohly cenu zboží ze zahraničí nějakým způsobem ovlivnit.

[50] Taktéž požadavek, aby stěžovatel v dalším řízení u jednotlivých subjektů na trhu zjišťoval cenu pojištění, považuje Nejvyšší správní soud s přihlédnutím ke konkrétním

okolnostem projednávané věci za neopodstatněný, a to i pokud odhlédne od toho, že je to požadavek obtížně proveditelný (nikoliv však nereálný). Je pochopitelné, že různé společnosti vynakládají v souvislosti se svou obchodní činností rozdílné provozní i investiční náklady (co do jejich struktury i výše), včetně případných nákladů na pojištění. Pokud však sama žalobkyně tvrdí, že se v případě betonářské oceli nejedná o rizikovou komoditu a pojištění si proto nesjednala, náklady na pojištění patrně nebudou představovat zásadní složku ceny, za niž je zboží prodáváno. Správce daně zjišťoval tržní cenu, za kterou je předmětné zboží nakupováno či prodáváno v běžných obchodních vztazích, a nebylo třeba provádět analýzu nákladů dotčených subjektů.

[51] Správce daně zjistil realizované ceny nákupů společnosti NYPRO hutní prodej, a.s., z polských a českých hutí a prodejní ceny realizované společností FERALPI-PRAHA s.r.o. Zatímco v případě druhé jmenované společnosti se jedná o základní ceny pro odběratele (a tedy z ničeho nevyplývá, že by měly zahrnovat kromě převodu vlastnického práva i dopravu k odběrateli), v případě cen společnosti NYPRO hutní prodej, a.s., lze dát žalobkyni částečně zapravdu v tom, že není zřejmé, zda zahrnují i dopravu z huti k této společnosti (minimálně u nákupních cen betonářských tyčí je výslovně uvedeno „včetně dopravy na místo určení“). Ani tato dílčí pochybení stěžovatele (stejně jako dílčí nepřesnosti při hodnocení svědeckých výpovědí), však nejsou způsobilé zpochybnit celkový závěr napadeného rozhodnutí.

[52] Skutečnosti zjištěné v rámci trestního řízení, které s jednatelem a společníkem žalobkyně proběhlo u Krajského soudu v Hradci Králové, pobočky v Pardubicích, a Vrchního soudu v Praze, nemůže nyní Nejvyšší správní soud hodnotit, neboť při přezkumu napadeného rozhodnutí je nutné vycházet z jeho obsahu a z obsahu správního spisu. Žalovaný se o zjištění orgánů činných v trestním řízení v napadeném rozhodnutí (i vzhledem k časové souslednosti) žádným způsobem neopíral.

VI. Závěr a náklady řízení

[53] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán právním názorem vyjádřeným výše.

[54] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně 27. června 2019

JUDr. Radan Malík
předseda senátu