



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **WNE – CZ, s. r. o.**, se sídlem Modlany 56, Modlany, zastoupena JUDr. Petrem Vaňkem, advokátem se sídlem Na Poříčí 1041/12, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2015, č. j. 17831/15/5300-21443-701328, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 3. 2018, č. j. 15 Af 67/2015 - 54,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 3. 2018, č. j. 15 Af 67/2015 - 54, **se zrušuje** a věc **se vrací** k tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 21. 3. 2018, č. j. 15 Af 67/2015 - 54, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 6. 2015, č. j. 17831/15/5300-21443-701328, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a byl potvrzen dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne

3. 12. 2014, č. j. 2314022/14/2514-50524-501038. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném k datu rozhodování žalovaného (dále jen „zákon o DPH“), a podle § 143 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období od 9. 3. 2011 do 31. 3. 2011 ve výši 598.828 Kč a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu jí sdělil penále z doměřené daně ve výši 119.765 Kč.

[2] Krajský soud v napadaném rozsudku dospěl k závěru, že žalovaný porušil § 115 odst. 2 větu první daňového řádu, neboť před vydáním svého rozhodnutí neseznámil žalobkyni s předběžnými závěry ohledně jí předloženého důkazu – faktury a znemožnil jí, aby se proti těmto závěrům bránila ještě v rámci odvolacího řízení a v reakci na tyto závěry navrhla případné další důkazy. A dále krajský soud shledal porušení § 92 odst. 1 a 2 daňového řádu, neboť žalovaný neprovedl jako důkaz obsah spisu jiného daňového subjektu. Žalobkyně chtěla listinami z tohoto spisu prokázat, že společnost WEBERA, s.r.o., pořídila zboží, za něž byla doměřena DPH žalobkyni, pro tento jiný daňový subjekt, a předmětné zboží tak nemohlo být zároveň pořízeno pro ni. S ohledem na uvedené zrušil krajský soud rozhodnutí žalovaného pro vadu řízení a pro nezákonnost.

II. Kasační stížnost žalovaného a vyjádření žalobkyně

[3] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) proti rozsudku krajského soudu podal včasnou kasační stížnost, kterou napadl rozsudek krajského soudu v celém jeho rozsahu z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[4] Stěžovatel předně uvedl, že žalobkyně nepřiznala daň na výstupu ze zboží (solárních panelů v hodnotě €123.089,09) dovezeného a propuštěného celním úřadem do režimu volného oběhu a uvedeného na Jednotném správním dokladu č. 11CZ20650010CF5F50 ze dne 16. 3. 2011 (dále jen „JSD“). Protože zboží bylo propuštěno ve prospěch žalobkyně a ta neprokázala jeho použití pro svou ekonomickou činnost, nebyl jí přiznán nárok na odpočet a byla jí doměřena DPH ve smyslu § 23 odst. 1 písm. a) zákona o DPH (ve spojení s § 33 citovaného zákona).

[5] Stěžovatel konstatoval, že žalobkyně v odvolacím řízení předložila pouze daňový doklad vystavený španělským dodavatelem na odběratele, slovenskou společnost WEBERA, s.r.o., kterým chtěla prokázat, že jí zboží nikdy nepatřilo, a dále „potvrzení“ jmenované společnosti o proběhnutí transakce mezi ní a španělským dodavatelem. Z uvedených dokladů však žádným způsobem nevyplývalo, že by žalobkyně učinila kroky směřující ke změně výsledku celního řízení, na základě něhož se stala deklarovaným příjemcem předmětného zboží a kvůli čemuž jí byla doměřena DPH. Proto také uvedené doklady neosvědčil stěžovatel jako důkaz. Těmito konkrétními okolnostmi projednávaného případu se však krajský soud nezabýval.

[6] S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu pak stěžovatel upozornil, že § 115 odst. 2 daňového řádu nelze vykládat tak, že je třeba seznamovat daňový subjekt s hodnocením důkazů, které předložil sám daňový subjekt, nadto pokud se odvolací orgán ztotožní s názorem prvostupňového správce daně. Smyslem a účelem doplnění dokazování v odvolacím řízení je došetřit nedostatečná skutková zjištění, případně odstranit vady řízení. Hodnocení předmětného dokladu předloženého žalobkyní nemohlo však mít na právní posouzení případu ani zákonnost rozhodnutí žádný vliv, neboť neměl žádný dopad na vznik povinnosti přiznat daň na výstupu, která ze zákona vzniká na základě rozhodnutí jiného orgánu státní správy, konkrétně celního orgánu o propuštění zboží daňovému subjektu do režimu volného oběhu.

[7] S ohledem na krajským soudem vytýkané nevyužití údajů z řízení jiného daňového subjektu, L. P., stěžovatel namítl, že ani v tomto případě nezohlednil krajský soud konkrétní okolnosti projednávaného případu. Jak již stěžovatel uvedl, zásadní skutečnost byla, že se žalobkyně prohlásila za osobu deklaranta, čímž se dobrovolně zavázala splnit celní i daňové povinnosti. Není pak jasné, jaký vliv by na její daňové řízení měly mít údaje

pokračování

z řízení L. P.; konkrétně se mělo jednat o výsledky daňové kontroly u něj, přičemž žalobkyně odkazovala na úřední záznam ve věci postupu k odstranění pochybností za zdaňovací období 4. čtvrtletí roku 2011. Pokud mělo být určeno předmětné zboží pro L. P., žalobkyní to nebylo žádným způsobem doloženo. Na závěr stěžovatel doplnil, že z celého řízení nevyplynulo, proč nebylo zboží procleno přímo na společnost WEBERA, s.r.o., nebo na L. P. Navíc stěžovatel neobdržel od žalobkyně žádný doklad o dodání proclených solárních panelů některému z uvedených subjektů a na základě mezinárodního dožádání bylo zjištěno, že společnost WEBERA, s.r.o., z jí deklarované transakce se španělskou společností nepřiznala na Slovensku daň. Naopak, o tom, že zboží bylo pro žalobkyni, svědčí i mezinárodní přepravní doklad ze dne 14. 3. 2011, na němž je uvedena právě žalobkyně. Nejednalo se ani o tzv. třístranný obchod se společností WEBERA, s.r.o., jelikož se jednalo o dovoz zboží ze třetí země, u něhož není postup dle § 17 zákona o DPH možný (ten je možný pouze v případě intrakomunitárního plnění). JSD je pro správce daně závazný. Žalobkyně se snažila prokázat, že ve skutečnosti nebyla deklarantem a že stěžovatel měl upřednostnit před veřejnou listinou „skutečný stav“. Pokud by však musel stěžovatel zohlednit výsledky daňové kontroly u L. P. za období 4. čtvrtletí roku 2011, ačkoliv se v případě žalobkyně jednalo o zdaňovací období 1. čtvrtletí roku 2011, jak konstatoval krajský soud, šlo by o nepřípustné přenášení důkazního břemene na správce daně, ačkoliv leželo na žalobkyni. S ohledem na uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k novému projednání a rozhodnutí.

[8] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila s názorem krajského soudu. Dle jejího názoru stěžovatel prováděl dokazování, a měl ji proto podle § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit s hodnocením důkazů ještě před skončením odvolacího řízení. Dle názoru žalobkyně krajský soud rovněž správně konstatoval, že se o stejném zboží již daňové řízení vedlo u jiného daňového subjektu, a tedy stěžovatel porušil zásadu „*ne bis in idem*“. Navrhla proto kasační stížnost zamítnout.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[9] Ze spisů vyplynulo, že správce daně zahájil dne 10. 9. 2013 u žalobkyně kontrolu na DPH za zdaňovací období 1. až 4. čtvrtletí roku 2011. V souvislosti s ní byla žalobkyně vyzvána mimo jiné k prokázání oprávněnosti nepřiznání daně na výstupu ze zboží dovezeného ze třetí země (Číny) na území Evropské unie a specifikovaného v JSD. Žalobkyně při ústním jednání dne 10. 2. 2014 (č. l. 9 spisu správce daně) uvedla, že zboží, konkrétně solární panely, bylo dodáno pro společnost WEBERA, s.r.o., a to stejným dopravcem jako zboží její, a sice z důvodu ušetření nákladů na dopravu. Z JSD vyplynulo, že vývozcem zboží, konkrétně 486 kusů solárních panelů (9 palet) v hodnotě €123.089,09, byla společnost Worldnewenergy S. A., která je vyvezla z Číny do České republiky přes Německo a za příjemce a deklaranta byla označena žalobkyně. Dále z něj plyne, že žalobkyně byla v celním řízení zastoupena Jiřím Maškem užívajícím označení DEKLAMO – celní služby (dále jen „DEKLAMO“), a to na základě jejího zmocnění k přímému zastoupení (tzn. k jednání této společnosti jménem a ve prospěch žalobkyně) ze dne 15. 3. 2011. Přeprava solárních panelů pak byla doložena mezinárodním přepravním dokladem ze dne 14. 3. 2011, na němž figuruje taktéž jako vývozce společnost Worldnewenergy S. A. a žalobkyně jako příjemce. Uvedené vyplývá i z faktury ze dne 1. 3. 2011 vystavené na žalobkyni společností Worldnewenergy S. A. Žalobkyně dále při ústním jednání dne 18. 8. 2014 sdělila, že předloží výpis z banky za úhradu solárních panelů společností WEBERA, s.r.o., což neučinila. Dne 10. 11. 2014 ale předložila své stanovisko k výsledku kontroly,

v němž uvedla, že kupujícím solárních panelů nebyla ona, ale společnost WEBERA, s.r.o. Dále ke stanovisku přiložila „Potvrzení pro účely daňového řízení“, v němž společnost WEBERA, s.r.o., potvrdila, že solární panely nakoupila od španělské společnosti Worldnewenergy S. A., dalšímu daňovému subjektu je dodala do ČR v březnu 2011 a pro využití společného dopravce se žalobkyní se rozhodla z důvodu snížení nákladů na dopravu. Na základě provedeného dokazování správce daně dospěl k závěru, že to byla právě žalobkyně, v jejíž prospěch bylo propuštěno předmětné zboží do volného oběhu, a měla tedy povinnost přiznat a zaplatit daň. Zboží zahrnul správce daně do uskutečněných zdanitelných plnění žalobkyně a nepřiznal jí nárok na odpočet daně, protože neprokázala, že toto zdanitelné plnění použila ke své ekonomické činnosti. Na základě uvedeného následně dodatečně vyměřil žalobkyni DPH a penále. Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl. Neprovedl důkaz listinami z daňového řízení s L. P., z něhož mělo být dle názoru žalobkyně správci daně známo, že skutečným příjemcem solárních panelů je společnost WEBERA, s.r.o., a že je pořídila od španělského dodavatele společnosti Worldnewenergy S. A. Potvrzení předložené společností WEBERA, s.r.o., ohledně proběhnuvší transakce nepovažoval žalovaný za novou skutečnost ani důkazní prostředek a neprovedl ani navrhované šetření u společnosti Worldnewenergy S. A. Nepřihlédl taktéž k faktuře předložené dne 3. 3. 2015 a vystavené společností Worldnewenergy S. A. pro společnost WEBERA, s.r.o, dne 1. 3. 2011 na 500 kusů modulů za €123.089,09.

III.A.1 Osoba, na jejíž účet bylo zboží při dovozu propuštěno do celního režimu volný oběh [§ 108 odst. 1 písm. e) zákona o DPH]

[10] Nejvyšší správní soud považuje v projednávaném případě za podstatné předně vyjasnit právní otázku, která je mezi stranami sporná, tedy zda mohla být žalobkyně vůbec považována za plátkyni, na jejíž účet bylo zboží při dovozu propuštěno do celního režimu volný oběh ve smyslu § 108 odst. 1 písm. e) zákona o DPH, a měla proto povinnost přiznat daň. Touto otázkou se krajský soud dostatečně nezabýval, ačkoliv je pro případ stěžejní.

[11] Stěžovatel zaujal názor, že pokud žalobkyně vystavila JSD, který předložila včetně souvisejících dokladů celním orgánům, byla označena za příjemkyni daného zboží a jako deklarantka v JSD a v rozhodnutí celního úřadu o propuštění tohoto zboží do celního režimu volný oběh, je považována za plátkyni, na jejíž účet bylo zboží propuštěno. Žalobkyně naopak poukázala na nutnost zjistit opravdového vlastníka dovezeného propuštěného zboží, protože právě ten je plátcem, na jehož účet je zboží propuštěno do volného oběhu.

[12] Stěžovatel ve svém rozhodnutí vycházel, stejně jako správce daně, z § 20, § 23, § 30 [s ohledem na citaci tohoto konkrétního ustanovení v jiné části rozhodnutí je zřejmě myšlen § 33 odst. 1 písm. a) zákona o DPH v rozhodném znění – pozn. soudu], § 38 a § 108 zákona o DPH.

[13] Podle § 108 odst. 1 písm. e) zákona o DPH *(p)řiznat daň jsou povinni (...) plátce, na jehož účet je zboží při dovozu propuštěno do celního režimu, u kterého vzniká povinnost přiznat daň podle § 23 odst. 1 písm. a) až c) a § 23 odst. 5.*

[14] Podle § 20 odst. 1 zákona o DPH *(d)ovozem zboží se pro účely tohoto zákona rozumí vstup zboží z třetí země na území Evropské unie.*

pokračování

[15] Podle § 23 odst. 1 písm. a) zákona o DPH *(z)danitelné plnění je uskutečněno a povinnost přiznat nebo zaplatit daň při dovozu zboží vzniká propuštěním zboží do celního režimu volného oběhu.*

[16] Podle § 23 odst. 3 zákona o DPH, *(b)ýlo-li plátcí rozhodnutím celního úřadu zboží propuštěno podle odstavce 1 písm. a), b) nebo c), je plátce povinen přiznat daň v daňovém přiznání za zdaňovací období, ve kterém bylo zboží do příslušného režimu propuštěno.*

[17] Podle § 33 odst. 1 písm. a) zákona o DPH *(z)a daňový doklad při dovozu zboží do tuzemska se považuje rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu, ve kterém vznikla povinnost přiznat nebo zaplatit daň.*

[18] Podle § 38 odst. 1 písm. a) zákona o DPH *(z)ákladem daně při dovozu zboží podle § 20 je součet základu pro vyměření cla, včetně cla, dávek a poplatků splatných z důvodu dovozu zboží, pokud již nejsou zahrnuty do základu pro vyměření cla.*

[19] S ohledem na výše uvedená ustanovení je nutno konstatovat, že přímo z textu zákona o DPH nevyplývá, kdo je zamýšlen jako osoba, na jejíž účet bylo zboží při dovozu propuštěno do celního režimu volného oběhu. Představitelné totiž je, že by jím mohl být i deklarant i vlastník zboží. Výše uvedená ustanovení se přitom týkají vzniku daňové povinnosti v zásadě pouze z hlediska předmětu daně, ne subjektu.

[20] Na uvedené nedává odpověď ani směrnice o DPH, z níž zákon o DPH vychází. Z ní vyplývá, že členské státy nemají být nijak omezovány, pokud jde o označení osoby povinné odvést daň při dovozu (bod 43 preambule směrnice o DPH). Směrnice dále uvádí, že při dovozu je povinna odvést daň osoba nebo osoby, které za ně určí nebo uzná členský stát dovozu (čl. 201 směrnice o DPH). Evropský zákonodárce tedy ponechal na vnitrostátním zákonodárci, koho při dovozu označí jako osobu povinnou k DPH.

[21] Český zákonodárce za osobu povinnou k DPH při dovozu zboží propuštěného do celního režimu volný oběh označil tu, *na jejíž účet bylo dané zboží propuštěno.* Jak již bylo uvedeno výše, text zákona blíže tuto osobu nevymezuje. Odpověď nám nedává ani důvodová zpráva k novele, která uvedenou formulaci do zákona o DPH zavedla. S ohledem na použití terminologie z celního práva *(dovoz zboží propuštěného do celního režimu volný oběh)* a na obecnou provázanost DPH a celního práva při dovozu na unijní úrovni (čl. 70 směrnice o DPH) má Nejvyšší správní soud za to, že český zákonodárce měl i v tomto aspektu v úmyslu provázat režim DPH s celním režimem. Dovoz zboží ze třetích zemí na území Evropské unie a jeho propuštění do režimu volného oběhu upravují celní předpisy, především přímo použitelné nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 952/2013, ze dne 9. října 2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (dále jen „celní kodex“).

[22] Celní kodex rozlišuje pro své účely několik osob, které vystupují v celním řízení při dovozu. Jednou z těchto osob je ta, která předepsanou formou a způsobem *projevuje vůli, aby bylo zboží propuštěno do určitého celního režimu, případně s uvedením konkrétních opatření, jež mají být použita* (čl. 5 odst. 12 celního kodexu). Tento úkon označuje celní kodex jako podání celního prohlášení a osobu, která podává celní prohlášení vlastním jménem, nebo osobu, jejímž jménem je toto prohlášení podáno, označuje jako *deklaranta* (čl. 5 odst. 15 celního kodexu) nebo také tzv. *držitele režimu* (čl. 5 odst. 35 celního kodexu). Důležité je také poznamenat, že celní kodex odlišuje i tzv. *držitele zboží*, což je osoba, která

je vlastníkem zboží nebo která má podobné právo nakládat se zbožím nebo má nad ním fyzickou kontrolu (čl. 5 odst. 34 celního kodexu).

[23] Celní kodex dále stanovuje v souvislosti s osobami vystupujícími v celním řízení, že každá osoba se může nechat zastoupit *celním zástupcem*. Zastupování může být přímé, kdy celní zástupce jedná jménem a na účet jiné osoby, nebo nepřímé, kdy celní zástupce jedná vlastním jménem, ale na účet jiné osoby (čl. 18 odst. 1 celního kodexu). Pokud osoba při celním řízení neuvede, že jedná jako celní zástupce, považuje se za osobu jednající vlastním jménem a na vlastní účet (čl. 19 odst. 1 celního kodexu).

[24] Na základě uvedeného Nejvyšší správní soud dospívá k závěru, že z pohledu zákona o DPH ve spojení s celním kodexem má být považována za osobu, na jejíž účet je zboží propuštěno [§ 108 odst. 1 písm. e) zákona o DPH], ta, která je deklarantem (případně držitelem režimu), neboť tato osoba projevuje podáním celního prohlášení vůli, aby bylo zboží propuštěno do určitého celního režimu. Je to tedy tato osoba, která se vědomě zavazuje k plnění závazků vyplývajících z propuštění zboží do daného režimu (např. uhradit clo). Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že o propuštění zboží do celního režimu při dovozu rozhodují příslušné celní orgány rozhodnutím o propuštění tohoto zboží (§ 104 zákona č. 13/1993 Sb., Celní zákon, ve znění účinném ke dni rozhodnutí stěžovatele). Zároveň je nutno zdůraznit, že vlastnické právo k tomuto zboží je z hlediska určení osoby, na jejíž účet je dovezené zboží propuštěno, irrelevantní.

[25] V projednávaném případě nebylo sporu, že žalobkyně je plátkyní DPH. Dále nebylo sporné, že se žalobkyně prohlásila v JSD za deklarantku (a příjemkyni zboží), přičemž si zvolila na základě předložené plné moci i přímého celního zástupce DEKLAMO. Tento celní zástupce jednal podle čl. 18 odst. 1 jménem a na účet žalobkyně. Potvrzením JSD celním úřadem (rozhodnutí o propuštění zboží) bylo tedy dovezené zboží propuštěno na účet žalobkyně do celního režimu volný oběh.

[26] Lze tedy uzavřít, že vlastnické právo k uvedenému zboží je z hlediska určení osoby povinné k DPH § 108 odst. 1 písm. e) zákona o DPH irrelevantní a osobou povinnou k DPH byla v tomto případě žalobkyně jako deklarantka.

III.B Provádění důkazů v odvolacím daňovém řízení

[27] Krajský soud zrušil napadené rozhodnutí žalovaného z důvodu, že v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu a § 92 odst. 1 a 2 daňového řádu neprovedl důkazy, které navrhovala žalobkyně, resp. že žalobkyni neseznámil s hodnocením těchto důkazů před vydáním napadeného rozhodnutí. Těmito důkazy chtěla žalobkyně prokázat, že vlastníkem dovezeného zboží, a tedy ani plátkyní DPH nebyla ona, ale jiná osoba.

[28] V daném případě by však prokázání, že žalobkyně není vlastníkem dovezeného zboží, bylo irrelevantní. Na závěru, že osobou povinnou k dani byla v daném případě žalobkyně jako deklarantka, to nemůže nic změnit. Není proto třeba řešit právní otázku, zda odvolací orgán pochybil, pokud žalobkyni nesdělil, jak právně a skutkově hodnotí její věc. Rozhodnutí o kasační stížnosti proto nebrání ani okolnost, že uvedená právní otázka je předložena k řešení rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu (viz usnesení prvního senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2018, č. j. 1 Afs 438/2017 – 32).

[29] Pouze na okraj lze doplnit, že případná okolnost, že by třetí osoba svým jménem a na svůj účet zaplatila DPH za zboží dovezené žalobkyní jako deklarantkou, na nyní

pokračování

vyslovených závěrech nemůže nic změnit, a proto není důvodu se touto otázkou zabývat. Ten, kdo zaplatil daň, ačkoli k tomu nebyl povinen, může v časových dimenzích zákonem stanovených žádat vrácení takto vzniklého přeplatku.

III.C Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu

[30] Nejvyšší správní soud pouze ve stručnosti dodává ke vznesené námitce nepřezkoumatelnosti, že s ohledem na požadované doplnění dokazování týkající se vlastnictví dovezeného propuštěného zboží vyplynulo z rozsudku, že krajský soud považuje v projednávaném případě za důležité prokázání vlastnictví k tomuto zboží. Stěžovatel pak nesouhlasil s názorem, že toto dokazování bylo zapotřebí, protože považoval otázku vlastnictví za irelevantní. Nejednalo se tedy o to, že by krajský soud nedostatečně posoudil konkrétní skutkové okolnosti, nýbrž že zaujal jiný právní názor než stěžovatel.

IV. Závěr a náklady řízení

[31] Kasační stížnost je důvodná, a proto Nejvyšší správní soud podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[32] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[33] Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 věta první s. ř. s.).

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

V Brně dne 16. dubna 2020

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu