

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEMREPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **I., a. s.,** zastoupeného Mgr. Filipem Lederem, advokátem se sídlem Lidická 57, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně,** se sídlem nám. Svobody 4, Brno, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 10. 2004, sp. zn. 29 Ca 516/2001,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 12. 10. 2004, sp. zn. 29 Ca 516/2001, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Brně, kterým soud zamítl jeho žalobu proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále též „žalovaný“) ze dne 11. 10. 2001, č. j. 5510/01/FŘ/140. Citovaným rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu v Jihlavě ze dne 27. 6. 2001, č. j. 77750/01/314960/5521, a to tak, že původně stanovený daňový nedoplatek ve výši 363 998 Kč byl změněn na částku 326 283 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti výslovně uplatňuje důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“) a namítá tak, že se soud dopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky v předcházejícím řízení.

Stěžovatel tvrdí, že krajský soud nesprávně vyložil ustanovení § 13 a § 13b odst. 2 zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí v tehdy platném znění. Nesouhlasí totiž se závěrem, že daňovým poplatníkem daně z nemovitostí je po celé zdaňovací období pouze ta osoba, která nemovitosti vlastnila k 1. 1. daného kalendářního roku, bez ohledu

na další změny v jejich vlastnictví. Stěžovatel se domnívá, že druhá věta ustanovení § 13 zákona č. 338/1992 Sb. nemůže znamenat, že skutečnosti rozhodné pro daňovou povinnost, k nimž se nepřihlíží, mohou zahrnovat též změnu v subjektu poplatníka této daně. Subjekt totiž není právní skutečností a pod zmíněnými změnami je proto nutno chápat toliko změny v předmětu daně. K tomu stěžovatel odkazuje i na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 469/98.

V daném případě byla poplatníkem daně z nemovitostí společnost A. r., s. r. o., které však tato povinnost nebyla nikdy uložena, a proto tato povinnost nemohla přejít na stěžovatele, jelikož bývalý vlastník nemá a neměl žádný daňový nedoplatek.

Stěžovatel dále namítá, že rozhodnutí správce daně nebylo vydáno formou platebního výměru nebo jinak ve smyslu ustanovení § 32 odst. 8 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“). K tomu odkazuje na nálezy Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 469/98 a sp. zn. IV. ÚS 186/96.

Stěžovatel konečně tvrdí, že krajský soud chybně vyložil ustanovení § 13b odst. 2 zákona č. 338/1992 Sb., neboť z něj údajně vyplývá, že dojde-li v průběhu zdaňovacího období ke změně vlastnických nebo jiných práv k nemovitostem, přechází na nového poplatníka (tzn. nabyvatele nemovitosti) 1. lednem následujícího zdaňovacího období povinnost uhradit pouze daňový nedoplatek za část tohoto období do okamžiku změny vlastnických nebo jiných práv. V opačném případě by totiž docházelo k tomu, že by se změnou vlastníka došlo zároveň k přechodu daňových nedoplatků na nového vlastníka, který však není schopen ani sám zjistit, zda takové nedoplatky existují či nikoliv. Nepřímou argumentační podporu pro tento způsob výkladu spatřuje stěžovatel i v tom, že s účinností od 1. 1. 2001 bylo citované ustanovení § 13b odst. 2 zákona č. 338/1992 Sb. zrušeno (zákon č. 65/2000 Sb.).

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že z ustanovení § 13b odst. 2 zákona č. 338/1992 Sb. jednoznačně plyne, že na stěžovatele přešla dnem 1. 1. 1999 povinnost úhrady předmětných daňových nedoplatků za předchozího poplatníka, tzn. obchodní společnosti I. L., s. r. o. Protože poplatníkem daně z nemovitostí je po celé zdaňovací období osoba, která měla postavení daňového poplatníka k 1. lednu tohoto období, nemohla se společnost A. r., s. r. o. stát daňovým poplatníkem. Rovněž forma rozhodnutí obstojí, jelikož v daném případě jím byla uložena povinnost zaplatit daňový nedoplatek a nebyl jím stanoven základ daně a daň.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Brně v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Z obsahu správního a soudního spisu ke stížnostním námitkám plyne, že stěžovatel nabyl do svého vlastnictví blíže specifikované nemovitosti od společnosti A. r., s. r. o., a to na základě prohlášení o vložení těchto nemovitostí do základního jmění stěžovatele ze dne 8. 12. 1998, s právními účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí ke dni 9. 12. 1998. Společnost A. r., s. r. o. nabyla vlastnictví k těmto nemovitostem od společnosti I.. L., s. r. o. na základě kupních smluv ze dne 18. 3. 1998 a 3. 7. 1998, s právními účinky vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí ke dni 19. 3. 1998 a 8. 7. 1998.

Proto Finanční úřad v Jihlavě shora citovaným rozhodnutím o stanovení daně k úhradě stěžovateli uložil povinnost uhradit daňový nedoplatek za původního poplatníka (I. L., s. r. o.) v celkové výši 363 998 Kč, a to za roky 1996, 1997 a 1998. Uvedeným rozhodnutím ze dne 11. 10. 2001 žalovaný změnil toto rozhodnutí Finančního úřadu v Jihlavě a původně stanovený daňový nedoplatek upravil na částku 326 283 Kč.

Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku vycházel z toho, že „daňovým poplatníkem daně z nemovitostí je pro celé zdaňovací období (kalendářní rok) pouze ta osoba, která nemovitosti vlastnila k 1. 1. daného zdaňovacího období, i když by v průběhu roku došlo k dalším změnám ve vlastnictví nemovitostí.“ Proto se v daném případě nemohlo přihlížet ke změně vlastnictví nemovitostí v průběhu roku 1998 a společnost A. r., s. r. o. se nikdy nestala daňovým poplatníkem. Na stěžovatele tak přešly daňové nedoplatky předchozího daňového poplatníka I. L., s. r. o. za roky 1996, 1997 a 1998 včetně penále za rok 1995.

Nejvyšší správní soud především konstatuje, že stěžovatel uplatnil kasační důvod obsažený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení lze kasační stížnost podat z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. K tomu je vhodné doplnit, že mezi účastníky řízení není sporu o skutkovém stavu věci a liší se toliko v jejím právním vyhodnocení. Rovněž zdejší soud, vázán důvody kasační stížnosti, se proto v dalším soustředil na otázku správnosti posouzení předmětné právní otázky krajským soudem. Stěžovatel přitom nenamítá, že by krajský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávná zákonná ustanovení (příp. by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších), nýbrž že sice vycházel z relevantních zákonných ustanovení, nicméně jejich výklad byl proveden nesprávně.

Znění dotčených ustanovení zákona č. 338/1992 Sb. bylo v rozhodném období následující:

„*§ 13*
Zdaňovací období
Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok. Ke změnám skutečností rozhodných pro daňovou povinnost, které nastanou v průběhu zdaňovacího období, se nepřihlíží.“

„*§ 13b*
Vyměření daně
(1) Daň z nemovitosti se vyměřuje na zdaňovací období podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň vyměřována.
(2) Dojde-li v průběhu zdaňovacího období ke změně vlastnických nebo jiných práv k nemovitostem, přechází povinnost uhradit případný daňový nedoplatek počínaje 1. lednem následujícího zdaňovacího období na nové poplatníky s výjimkou případů, kdy jsou nemovitosti předány na základě zvláštního předpisu. V územním obvodu jednoho správce daně se daňový nedoplatek k těmto nemovitostem zjistí z poměru, v jakém se podílí daň připadající na tyto nemovitosti na celkové daňové povinnosti původního poplatníka. Za období od změny vlastnických nebo jiných práv k nemovitostem do 1. ledna následujícího zdaňovacího období nový nabyvatel za daňový nedoplatek ručí.“

Nejvyšší správní soud při svých úvahách v projednávané věci vycházel především z toho, že daň z nemovitosti představuje přímou daň majetkového typu, u níž se daňová

povinnost váže k vlastnictví nemovitého majetku. Historicky nazíráno se jedná o jednu z nejstarších daní, jejíž kořeny lze vysledovat až do období cca 2000 let před naším letopočtem. Od té doby se nicméně její charakter výrazně změnil, neboť původně vlastnictví nemovitostí (zejména zemědělských a lesních) představovalo indikátor hospodářské a tedy i daňové výkonnosti. Další vývoj v daňové oblasti a akcent především na daň z příjmů význam daně z nemovitostí postupně snížil a především vyvolal faktickou situaci velmi sporné vícenásobné zátěže stejných příjmů. Také proto se v zahraniční odborné literatuře objevují velmi silné hlasy, považující dokonce tento typ daně za zásadně nevhodný až protiústavní (příkladmý seznam těchto německy psaných pramenů viz např. Tipke, Lang: *Steuerrecht*, 18. vyd., Verlag Dr. Otto Schmidt Köln, 2005, str. 493).

I z tohoto důvodu je nutno uvést, že za situace možného rozdílného výkladu zákonných ustanovení platí pravidlo o povinnosti provést ústavně konformní výklad. V případě daňového řízení z toho rovněž vyplývá, že zvolený způsob výkladu musí korespondovat s obecnými zásadami pro stanovení a výběr daní.

V projednávané věci Nejvyšší správní soud nikterak nepopírá, že způsob výkladu citovaných zákonných ustanovení provedený krajským soudem a finančními úřady odpovídá jejich gramatické dikci (přesněji: je jednou z možností jejich gramatického výkladu) a v tomto směru jej nelze považovat za chybný. Jeho problematičnost se však naplno obnažuje při jeho konfrontaci právě se zásadami daňového práva a s ústavními principy. V tomto směru zdejší soud vycházel z následujících úvah.

Předně je třeba konstatovat, že daň z nemovitostí již svojí shora popsanou povahou je konstruována tak, že jejím poplatníkem je vlastník nemovitosti (§ 3 odst. 1, § 8 odst. 1 zákona č. 338/1992 Sb.). Skutečnost, že podle ustanovení § 13 a § 13b cit. zákona je zdaňovacím obdobím kalendářní rok a že se předmětná daň vyměřuje podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň vyměřována, na tomto východisku nic nemění a nepředstavuje proto nic jiného než jeho technické provedení. Jinak řečeno, podle zákona z vlastnictví nemovitosti přímo vyplývá vznik hmotněprávní daňové povinnosti, zatímco citovaná ustanovení § 13 a § 13b tohoto zákona upravují toliko vymezení zdaňovacího období a způsob vyměření daně (viz i jejich zákonné označení).

Výklad krajského soudu, učiněný v dané věci, podle něhož se ke změně vlastnictví v průběhu roku 1998 nemohlo vůbec přihlížet, by tak mohl vést až k absurdním právním závěrům, zjevně neodpovídajícím povaze předmětné daně. To lze dokumentovat i na teoretickém příkladu, kdy by např. subjekt A byl k 1. lednu kalendářního roku vlastníkem nemovitosti, kterou by hned 2. ledna nabyl subjekt B a 30. prosince subjekt C. V této konstelaci by subjekt B, který byl prakticky celé zdaňovací období vlastníkem nemovitosti, vůbec nebyl daňovým poplatníkem. Zjevně tak tento způsob výkladu vyvolává rozpor mezi hmotněprávní úpravou daňové povinnosti a mezi způsobem vyměření daně. Již z tohoto důvodu je proto nutno tento způsob výkladu odmítnout, neboť je třeba ctít římskoprávní zásadu, podle níž se ve sporných případech musí výklad provádět tak, abychom se vyhnuli nepříjemnostem a nesmyslům (*interpretatio talis in ambliguis semper fienda est, ut evitetur inconveniens et absurdum*).

Nejvyšší správní soud se tak kloní k výkladu, podle něhož za změny skutečností rozhodných pro daňovou povinnost a k nimž se ve smyslu ustanovení § 13 zákona č. 338/1992 Sb. nepřihlíží, nelze považovat změnu vlastníka nemovitosti, tzn. změnu v osobě daňového poplatníka. Jak k tomu totiž již uvedl Ústavní soud (nález sp. zn. I. ÚS 469/98,

Sbírka nálezů a usnesení, sv. 15, str. 15), v ustanovení § 13 zákona č. 338/1992 Sb. Je „*pod krycím názvem „zdaňovací období“, jímž je konkrétně kalendářní rok, uvedena ještě další věta, že „ke změnám skutečností rozhodných pro daňovou povinnost, které nastanou v průběhu zdaňovacího období, se nepřihlíží“. Jejich osobitá interpretace (roz.: správních orgánů) spočívá v tom, že za změnu skutečností považují nejen změny v předmětu daně, ale i změny v subjektu daně, tj. osobě poplatníka. Tento přístup rozhodně nelze považovat za úzkou součinnost s daňovými poplatníky, neboť svědčí o tom, že daňový subjekt, tedy v prvé řadě občan, je pokládán spíše za daňový objekt, za předmět působení finančních orgánů, než za osobu, s níž je třeba podle zmíněného § 2 odst. 2 daňového řádu v řízení komunikovat*.“ Nejvyšší správní soud tak činí dílčí závěr, podle něhož ustanovení § 13 zákona č. 338/1992 Sb. není možno vykládat tak, že skutečností, ke které se nepřihlíží, je i změna osoby vlastníka nemovitosti.

Těmito skutečnostmi je proto nutno vnímat skutečnosti rozhodné pro daňovou povinnost ve smyslu určitého stavu dotčené nemovitosti. Jinak řečeno, z povahy věci je zjevné, že hodnota nemovitosti, od níž se odvozuje výše daňové povinnosti, se v průběhu času zvyšuje či snižuje a z důvodu efektivity působení práva je proto nezbytné k určitému datu stav této nemovitosti zafixovat. Tato potřeba fixace je ostatně dána i samotnou povahou majetkové daně. Za situace, kdy zákonodárce (nutno podotknout, že zcela legitimně) za daňovací období zvolil kalendářní rok, nelze mít ani opodstatněných námitek, že za okamžik fixace skutečností z hlediska výše daňové povinnosti stanovil 1. leden tohoto roku. Z toho však není možno bez dalšího dovozovat, že zmíněná fixace stavu nemovitosti se týká i samotného vlastnického vztahu. Takovýto výklad lze označit za ryze formalistický, který však nemůže v konfrontaci s teleologickým a systematickým výkladem obstát.

Nejvyšší správní soud totiž nemohl opomenout ani skutečnost, že daň z nemovitostí - jakožto přímá majetková daň - má řadu obecně uznávaných (byť v některých případech i vzájemně si odporujících) funkcí (jejich příkladmý výčet viz např. L. Grúň, *Finanční právo a jeho instituty,* Linde Praha, 2004, str. 143 a násl.). S žádnou z těchto funkcí však není slučitelný takový výklad citovaných zákonných ustanovení, podle něhož by daňovým poplatníkem měl být i vlastník nemovitosti bez jakéhokoliv ohledu na to, zda v průběhu zdaňovacího období došlo či nikoliv ke změně vlastnického práva tak, jak dovodil krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku. Takový výklad odporuje další římskoprávní zásadě, podle níž právní normy jsou lidem k užitku a nikoliv na překážku života (*omne ius hominum causa constitutum*).

Nedoplatek na dani z nemovitostí totiž lze vnímat i jako určité veřejnoprávní břemeno, kdy jejich nový vlastník se ex lege stává daňovým ručitelem a v této samotné skutečnosti nelze spatřovat nic nelegitimního (viz rozsudek zdejšího soudu sp. zn. 4 Afs 12/2003, in: č. 703/2005 Sb. NSS). Ostatně i v zahraničí nabyvatel nemovitosti nezřídka ručí za daňový nedoplatek, byť zpravidla jen časově omezeně [viz cit. publikace autorů Tipke, Lang (str. 495), podle níž se ve SRN toto ručení vztahuje pouze na předchozí a běžící kalendářní rok]. V projednávané věci nicméně nastala výrazně jiná situace. Stěžovatel se totiž nestal daňovým dlužníkem ve vztahu k vlastníkovi nemovitostí (A. r., s. r. o.), od něhož je nabyl, nýbrž ve vztahu k původnímu vlastníkovi (I. L., s. r. o.). Takto nazíráno však od daňového subjektu nelze legitimně očekávat odpovědnost za nesplnění daňových povinností vůči někomu, k němuž se tento subjekt nenachází v žádném právním vztahu. Jinak řečeno, s ohledem na podstatu a specifika daně z nemovitostí lze spravedlivě požadovat, aby jejich nabyvatel ručil za daňový nedoplatek původního vlastníka, proti kterémuž riziku se ostatně lze nejrůznějšími způsoby také pojistit (složení příslušné částky kupní ceny do notářské

úschovy, doplatek kupní ceny po doložení splnění daňových povinností apod.). Toto riziko se proto jeví jako předvídatelné a racionální. Naopak situace (která nastala v daném případě), kdy po nabyvateli nemovitostí je požadováno zaplacení daňového nedoplatku za původního vlastníka, od kterého však tyto nemovitosti nenabyl, již zmíněné atributy předvídatelnosti a racionality nenaplňuje. Rovněž z tohoto důvodu je proto nutno výklad krajského soudu odmítnout.

Lze tedy dospět k závěru, že za ústavně konformní výklad, slučitelný se zásadami daňového práva, je nutno v projednávané věci považovat pouze takový, podle něhož dojde-li v průběhu zdaňovacího období ke změně vlastnických práv k nemovitostem, přechází povinnost uhradit případný daňový nedoplatek počínaje 1. lednem následujícího zdaňovacího období na nového poplatníka toliko ve smyslu přechodu procesní a nikoliv hmotněprávní povinnosti. To konkrétně znamená, že daňovým poplatníkem se stává subjekt již okamžikem nabytí vlastnictví k nemovitosti, nikoliv teprve 1. lednem následujícího zdaňovacího období, kdy mu teprve vznikne povinnost uhradit případný daňový nedoplatek. V daném případě proto povinnost uhradit daňový nedoplatek za předchozího vlastníka (I. L., s. r. o.) přešla na společnost A. r. , s. r. o., nikoliv přímo na stěžovatele.

Stěžovatel ostatně správně upozorňuje i na legislativní vývoj, kdy zákonem č. 65/2000 Sb. bylo s účinností od 1. 1. 2001 ustanovení § 13b odst. 2 zákona č. 338/1992 Sb. zrušeno. Z důvodové zprávy k vládnímu návrhu tohoto zákona přitom vyplývá (sněmovní tisk č. 388, PS PČR, III. vol. období, 1999), že „*znění § 13b odst. 2 se vypouští z důvodu přechodu vybírání a vymáhání daně z nemovitostí do stejného režimu s ostatními daněmi podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, tak, aby v případě neplnění daňové povinnosti byl daňovými nedoplatky zatížen ten daňový dlužník, který je zapříčinil*.“ Je tak jasně patrno, že i zákonodárce si byl vědom shora nastíněných výkladových rozporů citovaného ustanovení.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud se dopustil při výkladu citovaných ustanovení shora popsané nezákonnosti a již tímto způsobem byl naplněn kasační důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovateli je tak nutno přisvědčit i v tom smyslu, že za situace, kdy daňová povinnost nebyla nikdy uložena společnosti A. r., s. r. o., nemohla tato povinnost přejít přímo na něj.

Stěžovatel dále namítá, že rozhodnutí správce daně nebylo vydáno formou platebního výměru nebo jinak ve smyslu ustanovení § 32 odst. 8 daňového řádu, což svojí podstatou představuje vadu správního řízení podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

K tomu z citovaného rozhodnutí Finančního úřadu v Jihlavě ze dne 27. 6. 2001 plyne, že jeho obsahem je uložení povinnosti stěžovateli uhradit daňový nedoplatek ve výši 363 998 Kč, která je blíže rozepsaná na jednotlivé roky (1996, 1997, 1998), a to včetně příslušenství. Rozhodnutí obsahuje rovněž odkaz na příslušná zákonná ustanovení, stručné odůvodnění popisující genezi celé věci a skutečnosti relevantní z hlediska přechodu daňové povinnosti na stěžovatele a poučení o možnosti podat odvolání. Z formy i obsahu rozhodnutí je tak jednoznačně patrno, že bylo vydáno podle ustanovení § 32 daňového řádu a obsahuje všechny základní náležitosti tímto ustanovením vyžadované. Nejvyšší správní soud se proto v tomto ohledu přiklání k názoru krajského soudu, že v daném případě není relevantní, že toto rozhodnutí není formálně označeno jako platební výměr. Splňuje totiž všechny požadavky na informativní hodnotu a srozumitelnost rozhodnutí a zaručuje

možnosti procesní ochrany, o čemž koneckonců dostatečně svědčí i následné podání odvolání, žaloby a poté i kasační stížnosti.

Odkazy stěžovatele na shora citované nálezy Ústavního soudu se v tomto světle nejeví jako případné, jelikož ve věcech vedených pod sp. zn. IV. ÚS 186/96 (sv. 6, str. 187 a násl.) a pod sp. zn. I. ÚS 469/98 (sv. 15, str. 11 a násl.) se jednalo o žaloby podané proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku podle ustanovení § 73 odst. 1 daňového řádu, což je kvalitativně zcela odlišná situace než za existence rozhodnutí vydaného podle ustanovení § 32 stejného zákona. Obdobně ve věci vedené pod sp. zn. IV. ÚS 311/99 (sv. 25, str. 29 a násl.) Ústavní soud judikoval, že *„pokud nebyla povinnost uhradit případný daňový nedoplatek na dani z nemovitosti založena pravomocným rozhodnutím o uložení takové povinnosti novému vlastníkovi nemovitosti, nelze po něm požadovat ani uhrazení daňového penále.“* Jak však bylo podáno výše, v projednávané věci k uložení povinnosti pravomocným rozhodnutím správce daně došlo, takže se jedná o zcela rozdílné právní situace. Společným jmenovatelem citovaných judikátů Ústavního soudu je tak imperativ jasně seznatelného uložení daňové povinnosti s možností procesní obrany proti němu, což v daném případě bylo zachováno.

Naplnění kasačního důvodu podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. proto Nejvyšší správní soud neshledal.

Nejvyšší správní soud ze všech výše uvedených důvodů napadený rozsudek krajského soudu zrušil z důvodu obsaženého v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Krajský soud je v dalším řízení vázán shora vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Protože Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 15. února 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu