

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Ladislava Hejtmánka a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **L. Š.,** zast. JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem v Ostravě, Kosmova 20, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě,** se sídlem v Ostravě, Na Jízdárně 3, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 3. 2005, č. j. 22 Ca 200/2003 - 37,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 3. 2005, č. j. 22 Ca 200/2003 - 37, **se** ve výroku I. a výroku III. **zrušuje** a věc **se vrací** v tomto rozsahu krajskému soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Žalovaný (dále též jako „stěžovatel“) kasační stížností napadl shora uvedený rozsudek Krajského soudu v Ostravě (dále také jen „správní soud“), jímž byla ve výroku I. zrušena dvě rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2003, č. j. 3825/130/2003-1 (týkající se dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za září 1997), a č. j. 3825/130/2003-2 (týkající se dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za březen 1998), ve výroku II. byla zamítnuta žaloba žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2003, č. j. 3825/130/2003 (týkající se dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za duben 1996), a pod výrokem III. bylo rozhodnuto o náhradě nákladů řízení mezi účastníky navzájem. Žalovaný včasnou kasační stížností napadl výrok I. rozsudku krajského soudu, výrok II. tohoto rozsudku zůstal opravným prostředkem nedotčen.

Žalovaný (stěžovatel) pravomocný rozsudek správního soudu napadl kasační stížností ve zrušujícím výroku, přičemž v kasační stížnosti uplatnil stížní důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) spočívající v nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nedostatek

důvodů, jakož i v jiné vadě řízení před soudem, což vedlo k nesprávnému právnímu závěru, a dále důvod podle ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., v němž namítl nesprávné posouzení právní otázky soudem, a to konkrétně ohledně hodnocení důkazů v daňovém řízení. Stěžovatel napadl touto kasační stížností zrušení rozhodnutí ve věci dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za září 1997 a březen 1998.

V kasační stížnosti stěžovatel konkrétně uvedl, že správní soud se neřídil obecnými zásadami dokazování a hodnocení důkazů. Důvody, obsažené v odůvodnění napadeného rozsudku, představují pouze náhodný a ne zcela přesný výtah odpovědí jediného svědka A. V. z protokolu ze dne 16. 2. 2000. Závěr správního soudu o tom, že nevěrohodnost a rozporuplnost výpovědi tohoto svědka byly vyvozeny pouze z podružných nedostatků, je pouze povšechné konstatování a nelze z něho dovodit způsob úvahy soudu ohledně hodnocení jednotlivých důkazů a jejich vzájemné souvislosti. Skutková zjištění, že svědek potvrdil uskutečnění obchodních případů, že uvedl, kam a jakým způsobem byla motorová nafta dopravena, nemají jednoznačnou oporu ve spisu. Stěžovatel poukázal na skutečnost, že z protokolu z výpovědi svědka plyne, že tento svědek nic konkrétního neví o přepravě, kromě údaje, že tato přeprava byla uskutečněna v cisternách. Takovou vyčerpávající odpověď by dokázal dát i úplný laik, neboť nafta se převáží pouze v cisternách. Za věrohodnou ani potvrzující nelze považovat ani výpověď svědka, že místem určení bylo stáčiště, neboť nafta se vesměs dopravuje a stáčí na stáčišti. Stejnou úvahu lze učinit i o místě stáčiště („kousek od P. směrem na P.“), což vzbuzuje pochybnosti, zda svědek kdy realizoval či zajišťoval přepravu motorové nafty. Pokud by byla nafta převážena cisternami, s ohledem na jejich průměrnou kapacitu by se muselo jednat o tři až čtyři kamiony s cisternami. Svědek sice potvrdil uskutečnění přepravy, ale již nic netušil o podmínkách přepravy (s kým přepravu sjednal, zda a komu za ni zaplatil apod.). Většina dalších odpovědí svědka byla nesena v podobném duchu, že totiž všechno potvrzuje a vypovídá ve prospěch žalobce, zjevně si vědom toho, že cílem a účelem je uznání nároku žalobce na odpočet daně, na druhé straně si však nic bližšího nepamatuje, neboť žádné záznamy nevede. Ke každé podnikatelské činnosti se vážou i jiné úkony, které jsou pro dané podnikání specifické. Při obecném povědomí o významu deklarovaného obchodního případu pak byla úvaha stěžovatele o nevěrohodnosti svědecké výpovědi logická. Stěžovatel jako správce daně pak není povinen sám vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu, a není ani nucen respektovat všechny důkazní prostředky předložené nebo navržené daňovým subjektem. Z těchto důvodů je napadený rozsudek pro nedostatek důvodů rozhodnutí nepřezkoumatelný, neboť správní soud se nijak nezabýval vágními a ledabylými odpověďmi svědka majícími odstranit pochybnosti o uskutečnění obchodního případu, ačkoliv se jednalo o obchodní případ v nemalém finančním objemu, u něhož i způsob finalizace a zajištění přepravy muselo činit nemalé nároky na organizační a marketingové schopnosti svědka jakožto dodavatele. Namísto toho se správní soud spokojil rychlým úsudkem s pouhým konstatováním, že svědeckou výpovědí A. V. byla prokázána realizace správcem daně zpochybňovaného obchodního případu. Z odůvodnění napadeného rozsudku nelze nabýt podle názoru stěžovatele přesvědčení, že soud přihlédl při hodnocení důkazů ke všemu, co vyplynulo ze spisu a co uvedl stěžovatel ve správním rozhodnutí.

Dále stěžovatel napadl nesprávné posouzení právní otázky soudem, neboť je úzká souvislost mezi vadami řízení a právním posouzením, které se projevilo nesprávným posouzením důkazního břemene, přičemž soud odhlédl od základních zásad takového dokazování (obsažených zejm. v ust. § 31 odst. 2, 8 a 9 a ust. § 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V poslední části kasační stížnosti stěžovatel uvedl, že ze stejných důvodů brojí i proti zrušující části

rozsudku za zdaňovací období březen 1998. Konkrétní stížní body za toto zdaňovací období stěžovatel upřesnil následně tak, že v rámci důkazního řízení žalobce uvedl, že motorovou naftu koupil od J. J., který měl zajistit i jeho dopravu. Tím žalobce správci daně deklaroval, že všechny skutečnosti týkající se přepravy nafty zná i J. J., který rovněž ví, jak bylo zboží žalobci dopraveno. J. J. jako daňový subjekt uvedl, že obchodní jednání ve věci nákupu nafty vedl s L. C., který byl jediným společníkem společnosti I. s.r.o. Dožádáním u příslušného správce daně bylo zjištěno, že společnost I. s.r.o. ve svém sídle nevyvíjela žádnou činnost, nic nevyráběla, ani neskladovala. Žalobce uvedl, že dopravu zboží měl zajistit J. J., ten uvedl, že dopravu zboží měla provést společnost I. s.r.o., čemuž odpovídá i zjištění Finančního úřadu v Přerově, že v účetnictví J. J. jsou uvedeny nákupy nafty v období leden až březen 1998 pouze od společnosti I. s. r. o. Pokud tato společnost však žádnou činnost neuskutečňovala, nemohla uskutečnit ani dopravu zboží k žalobci. V napadeném správním rozhodnutí sice nebyla výslovně komentována skutečnost, že v evidenci faktur J. J. byla i faktura ze dne 23. 3. 1998 vystavená ve prospěch žalobce, to však nemá žádný vliv na to, že ani existence této faktury nemůže prokázat uskutečnění zdanitelného plnění.

Žalobce se vyjádřil ke kasační stížnosti tak, že s jejím obsahem vyslovil nesouhlas a navrhl ji jako nedůvodnou zamítnout. Ve svém vyjádření uvedl, že napadený rozsudek nepovažuje za nepřezkoumatelný, přičemž obecně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 16/2004 - 79. Ohledně namítaného nesprávného právního posouzení věci uvedl, že stěžovatel zřejmě zaměnil výpověď svědka a daňového subjektu. Svědek je povinen vypovídat pravdu a na rozdíl od daňového subjektu nemusí nic prokazovat. Svědci tedy v daňovém řízení vypovídali pravdu a stěžovatel neprokázal opak. Otázky, které stěžovatel klade v kasační stížnosti, měly směřovat ke svědkovi. Navíc paměťové stopy každého člověka s odstupem času mizí, stěžovatel si navíc mohl nechat prověřit účetnictví svědka i z hlediska jeho daňových povinností, a na základě toho si učinit názor o věrohodnosti výpovědi svědka. Stěžovatel není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu, ale pokud jsou důkazní prostředky navrženy, musí je buď provést, nebo se vypořádat s tím, proč je provést odmítá.

Krajský soud v Ostravě svůj rozsudek ve zrušujícím výroku opřel o následující úvahy. Ohledně dodatečného vyměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 1997 správní soud nesouhlasil s hodnocením dokazování, jak jej provedl žalovaný ve správním rozhodnutí. Vymezil obecná pravidla pro hodnocení důkazů, která jsou uvedena v ust. § 2 odst. 3 daňového řádu, přičemž hodnocení důkazů je myšlenkovou činností správce daně, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti. Postup správce daně, při němž označil výpověď svědka A. V. za nevěrohodnou a neprůkaznou na základě pouze dílčích (podružných) nedostatků v jeho výpovědi, této myšlenkové činnosti neodpovídá. Svědek potvrdil uskutečnění obchodních případů, uvedl, kam a jakým způsobem byla motorová nafta dopravena, uvedl, že peníze převzal v hotovosti od žalobce a kde je převzal, a je pak již nepodstatné, když žalovaný poukazuje na skutečnost, že svědek nevěděl, zda byla smlouva sepsána písemně či od koho si půjčil automobil na cestu do P.. Těmito skutečnostmi není podle názoru správního soudu dostatečně vyvrácena výpověď tohoto svědka. Správní soud dále vyšel z názoru, že žalobce splnil svou důkazní povinnost a v případě dalších pochybností se důkazní břemeno přesunulo na správce daně [ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu], který měl sám aktivně pokračovat v dokazování, pokud přetrvaly jeho pochybnosti o uskutečnění obchodních případů. Za nešťastnou pak považuje správní soud tu část odůvodnění, v němž žalovaný poukazuje na porušení ust. § 11 odst. 1 písm. b) zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), neboť předmětné faktury nevystavoval žalobce, ale

jeho dodavatel. Naopak správní soud nepovažoval důvodnou námitku žalobce týkající se nevyslechnutí svědka L. Š. (který se stal jednatelem dodavatele až po předmětném zdaňovacím období), přičemž navíc žalobce výslech tohoto svědka ve správním řízení nenavrhoval.

V další části odůvodnění napadeného rozsudku pak krajský soud zdůvodnil svůj právní názor k dalším dvěma správním rozhodnutím, týkajícím se doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 1998 a za zdaňovací období duben 1996 (tato část rozsudku nebyla kasační stížností napadena). V odůvodnění rozsudku ke zdaňovacímu období březen 1998 je uvedeno, že ze správních spisů soud zjistil, že žalobce předložil fakturu ze dne 20. 3. 1998, na níž je uveden dodavatel J. J. a příjmový a výdajový doklad k této faktuře, přičemž uvedl, že jednal přímo s J. J., ten zajišťoval přepravu, peníze byly předány v hotovosti. J. J. byl vyslechnut jako daňový subjekt a uvedl, že v období leden až březen 1998 proběhly transakce pouze s nákupem a prodejem nafty. Podle názoru soudu je nutné za důvodnou považovat žalobní námitku, že dožádaný finanční úřad v P. zaslal spolu s protokolem o výpovědi J. J. i doklady z jeho účetnictví, v nichž za březen 1998 figuruje i faktura na žalobce, přičemž touto skutečností se žalovaný v odůvodnění napadeného správního rozhodnutí nezabýval a pouze obecně dospěl k závěru, že pokud J. J. údajně pouze nakupoval naftu od společnosti I. s.r.o. a tato společnost žádné obchody neuskutečnila, nebyl potom prokázán ani obchodní případ s žalobcem. Podle názoru soudu je hodnocení žalovaného paušalizující a nelogické, když zároveň připouští, že J. J. mohl nakoupit naftu od někoho jiného než od společnosti I. s.r.o., na druhou stranu však žalovaný uvádí, že přepravu musela zajišťovat společnost I. s.r.o., což vyplývá z výpovědí J. J.. Tato skutečnost však podle názoru soudu z jeho výpovědi nevyplývá a nemá tak oporu v provedeném dokazování. Rovněž soud za důvodnou považuje žalobní námitku, která se týká údajných rozporů ve výpovědích žalobce a J. J., neboť J. J. se vyjadřoval ve své výpovědi pouze obecně s tím, že všechny odběratele zná ze své předchozí činnosti, což však není v rozporu s tím, co uvedl žalobce, že J. J. zná z nabídky pneumatik.

Krajský soud ohledně zdaňovacího období září 1997 dospěl k závěru, že vadné hodnocení svědecké výpovědi svědka A. V. je podstatným porušením ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, a proto napadené správní rozhodnutí zrušil podle ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Ohledně zdaňovacího období březen 1998 zrušil krajský soud správní rozhodnutí podle ust. § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť skutkový stav, který vzal žalovaný za základ napadeného rozhodnutí, nemá oporu ve spisech (závěry o přepravě zboží společností I. s.r.o.) a pro podstatné porušení ustanovení o řízení podle ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. (vadné hodnocení výpovědi J. J. a nevyhodnocení důkazu z jeho účetnictví), a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Výrok týkající se nákladů řízení zdůvodnil částečným úspěchem žalobce a přiznal mu dvě třetiny jím placených nákladů řízení (podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s.).

Z obsahu správního spisu je patrné, že stěžovatel svým rozhodnutím ze dne 21. 3. 2003, č. j. 3825/130/2003-1, zamítl odvolání žalobce do platebního výměru Finančního úřadu v P. ze dne 20. 11. 2001, jímž byla žalobci dodatečně doměřena daň z přidané hodnoty za zdaňovací období září 1997. V odůvodnění tohoto správního rozhodnutí stěžovatel uvedl, že v rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že žalobce zahrnul do daňového přiznání tři doklady o dodávce motorové nafty od dodavatele společnosti Z. s.r.o. Správce daně vyzval žalobce mj. k prokázání skutečnosti, že toto zdanitelné plnění bylo dodavatelem ve prospěch žalobce fyzicky uskutečněno. Žalobce při ústním jednání na základě této výzvy správci daně uvedl, že jednal s jednatelem dodavatele A. V., smlouva sepsána nebyla, přeprava byla

provedena dodavatelem, v ceně nafty byla i doprava, peníze byly předány v P. panu V. v hotovosti. Tato tvrzení ověřoval stěžovatel u Finančního úřadu v Prostějově, který zjistil, že dodavatel podal daňové přiznání za zdaňovací období září 1997, podle něhož nedošlo v tomto zdaňovacím období k žádnému zdanitelnému plnění. Finanční úřad v Prostějově pak provedl na základě dožádání výslech svědka A. V.. Ten do protokolu dne 16. 2. 2000 uvedl, že cit. doklady vystavil, přiznání k dani z přidané hodnoty podáno nebylo, doklady byly ukradeny cestou do P., předmětné plnění bylo uskutečněno. Pohonné hmoty byly dopraveny cisternami na stáčiště žalobce kousek od P., kým, svědek nevěděl. Peníze mu osobně předal pan Š.. Na otázky správce daně, kdo obchodní případ sjednal, zda byla sepsána hospodářská smlouva a zda dopravu zajišťoval třetí subjekt, svědek odpověděl, že neví. Na základě tří předložených příjmových dokladů pak svědek odpověděl, že jel pro peníze do P., což nemůže doložit knihou jízd, protože jel půjčeným vozem, neví, od koho si vůz půjčil ani jeho státní poznávací značku. Podpis na dokladech je jeho, peníze nedal do pokladny firmy, neboť s nimi hotově platil předmětné zboží svým dodavatelům – neví kterým. Data na fakturách jsou shodná s příjezdy vozidel, doklady vystavil, účetnictví asi není. Stěžovatel v odůvodnění správního rozhodnutí uvedl, že z těchto skutečností vyplývá, že dodavatel měl ve prospěch žalobce uskutečnit předmětné zdanitelné plnění (dodání motorové nafty včetně zajištění přepravy), přičemž jako důkaz prokazující uskutečnění zdanitelného plnění byly žalobcem předloženy pouze cit. doklady, přičemž jak žalobce, tak dodavatel ve svých vyjádřeních potvrdili, že předmětné plnění bylo uskutečněno a žalobce za něho v P. dodavateli zaplatil.

Stěžovatel dále v odůvodnění správního rozhodnutí uvedl, že předmětné plnění (dodání motorové nafty v objemu 101.570 litrů) mělo být dodavatelem uskutečněno v období od 10. 9. 1997 do 17. 9. 1997. Dodavatel neví, zda byla sepsána hospodářská smlouva, kdo prodej zboží sjednal, jakým způsobem byla přeprava pohonných hmot uskutečněna a kým byla provedena, přičemž podle vyjádření žalobce musel dodavatel přepravu realizovat sám nebo ji zajistit prostřednictvím třetí osoby – přepravce. Vzhledem k rozsahu zdanitelného plnění co do objemu a částky, které se mělo uskutečnit v krátkém časovém období, je tvrzení dodavatele, který je měl uskutečnit, že neví základní informace týkající se plnění (zejména zda s žalobcem sepsal smlouvu, kdo obchodní případ sjednal, jakým způsobem byla provedena přeprava zboží, přičemž ji sám měl zajistit) nevěrohodné a neprůkazné ve smyslu potvrzení skutečné realizace zdanitelných plnění. Dodavatel do protokolu dále uvedl, že mu žalobce za zboží zaplatil, pro peníze jel do P., ale nepamatuje si, od koho si půjčil dopravní prostředek, rovněž si nepamatuje, komu peníze předal, přičemž je měl předat svým dodavatelům. Z těchto skutečností vyplývá, že ve věci zaplacení zdanitelného plnění dodavatel pouze ví, že jel do P., ale toto tvrzení nijak neprokázal ani nedoložil (o cestě do P. není záznam v knize jízd, není známo jakým dopravním prostředkem jel, ani od koho si ho půjčil). Z výpovědí dodavatele dále vyplývá, že si nepamatuje skutečnosti týkající se žalobce, třetích osob, ani na své dodavatele. Na druhou stranu však na otázku odvolatele, zda jsou data na fakturách shodná s příjezdy vozidel, odpověděl, že ano. V kontextu s výše uvedeným je tato odpověď dodavatele výjimečná a je s podivem, že si takový detail obchodního případu pamatuje přesně, přičemž ostatní skutečnosti ne. Z rozboru tvrzení žalobce a jeho dodavatele lze učinit závěr, že dodavatel potvrzuje, že poskytl plnění, vystavil a podepsal doklady a převzal peníze, na podporu těchto tvrzení však nedoložil ani jeden konkrétní důkaz a navíc si z předmětného obchodního případu nepamatuje ty skutečnosti, které by v případě jeho skutečné účasti musel znát zcela přesně. V daňovém řízení byly předloženy citované doklady, existence pokladních dokladů a tvrzení žalobce a dodavatele, že plnění bylo uskutečněno, což však lze hodnotit jako formální důkazní prostředky. Pro ověření skutkového stavu (zda koresponduje se stavem deklarovaným žalobcem) byly správcem daně sepsány s žalobcem i dodavatelem protokoly, z jejichž hodnocení správce daně dospěl k závěru, že žalobce

neprokázal uskutečnění plnění v jeho prospěch dodavatelem. V návaznosti na výše uvedené pak žalobce porušil i ust. § 11 odst. 1 písm. b) zákona o účetnictví, neboť účetní doklady v daném případě neobsahují označení skutečných účastníků účetního případu. Toto hodnocení důkazních prostředků nezpochybňuje, že žalobce předmětné zboží nabyl a následně prodal svým odběratelům, neboť závěr stěžovatele, že žalobce neprokázal nákup zboží od dodavatele ještě neznamená, že ho nemohl nakoupit od jiné osoby, případně nabýt jiným způsobem. Odpočet daně za zdaňovací období září 1997 ve výši 298 062 Kč, který žalobce uplatnil na základě faktur, správce daně neuznal, neboť žalobce porušil ust. § 19 odst. 2 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“) v návaznosti na ust. § 12 tohoto zákona, protože neprokázal, že plnění uvedená na těchto dokladech byla v jeho prospěch uskutečněna plátcem daně – dodavatelem.

Obsahem správního spisu je pak napadené správní rozhodnutí, jímž stěžovatel zamítl odvolání žalobce do dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období březen 1998 (rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2003, č. j. 3825/130/2003-2). V odůvodnění je mj. uvedeno, že žalobce byl vyzván podle ust. § 16 a § 31 daňového řádu k prokázání konkrétních skutečností, že zdanitelné plnění bylo dodavatelem ve prospěch žalobce fyzicky uskutečněno (dodání motorové nafty od dodavatele J. J.). Do protokolu u správce daně žalobce k této věci uvedl, že jednal s panem J., ale smlouva sepsána nebyla, přepravu zajišťoval dodavatel autem, peníze byly předány panu J. v hotovosti v P.. Později své tvrzení doplnil, že přepravu zajišťoval dodavatel, neodpověděl, jakým dopravním prostředkem byla nafta přivezena, zaplaceno bylo dodavateli v P. dne 23. 3. 1998. Na základě dožádání odpověděl Finanční úřad v Prostějově, že u dodavatele proběhlo vytýkací řízení za zdaňovací období leden 1998, při němž bylo zjištěno, že dodavatel veškerou naftu nakupoval od společnosti I. s.r.o. Z těchto zjištění vyplývá, že dodavatel měl veškerou naftu nakoupit od společnosti I. s.r.o., která měla 23.356 litrů nafty přepravit k žalobci (žalobce uvedl, že dopravu nafty měl zajistit dodavatel). U společnosti I. s.r.o. nebylo nikdy prokázáno žádné dodání zboží ani vyvíjení jakékoliv podnikatelské činnosti, z čehož se dá dovodit, že dodavatel nemohl naftu od společnosti I. s.r.o. nakoupit, což ale nevylučuje možnost, že jí získal jiným způsobem. Pokud dodavatel nabyl zboží od jiné osoby, přesto musela přepravu tohoto zboží realizovat společnosti I. s.r.o. Pokud dodavatel zboží, který současně zajišťuje i přepravu, tuto přepravu neuskuteční, pak pokud nedoloží a neprokáže v souladu s ust. § 31 daňového řádu, že přeprava byla realizována jinou osobou nebo zboží bylo dodáno bez přepravy, nemůže uskutečnit ani zdanitelné plnění - dodání zboží. Stejný závěr je i u obchodního případu, kdy dodavatel deklaruje, že zboží svému odběrateli přepraví prostřednictvím jiné osoby, přičemž je následně zjištěno, že tato jiná osoba tuto přepravu nerealizovala. Z výpovědi dodavatele pak vyplývá, že zboží fyzicky nepřevzal ani nepředal, nikdy ho neviděl, neví, jestli vedl skladovou evidenci, neví, zda uskutečnil nákup a prodej zboží nebo zprostředkoval předmětný obchod. Ve výpovědích žalobce i dodavatele byly zjištěny rozdíly ve výpovědích (žalobce uvedl, že jiné obchodní činnosti mezi nimi nebyly, tento obchodní případ byl jediný, naopak dodavatel uvedl, že zná žalobce z dřívější obchodní činnosti, skutečnosti týkající se telefonického kontaktu mezi nimi). V daném řízení byly předloženy doklady, pokladní doklady a tvrzení žalobce a dodavatele, že plnění bylo uskutečněno. Tyto prostředky lze hodnotit pouze jako formální, neboť jsou obecné, nekonkrétní, ničím nepodložené a pouze simulují uskutečnění zdanitelného plnění. Z dalších důkazních prostředků (výpovědi žalobce a dodavatele) vyplynulo, že žalobce neprokázal, že předmětná plnění v jeho prospěch dodavatel uskutečnil, ani neprokázal kým a kdy bylo předmětné plnění uskutečněno. Tím porušil žalobce i ust. § 11 odst. 1 písm. b) zákona o účetnictví. Žalovaný nezpochybňuje, že žalobce zboží nabyl a následně prodal svým

odběratelům, v daném řízení však neprokázal, že zboží nakoupil od dodavatele. Žalobce nese důkazní břemeno podle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu.

Nejvyšší správní soud, jsa vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti (ust. § 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) přezkoumal důvodnost kasační stížnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnosti je důvodná.

Bezpochyby lze souhlasit s krajským soudem v tom, že hodnocení dokazování v daňovém řízení musí respektovat ust. § 2 odst. 3 daňového řádu, i že hodnocením dokazování je myšlenková činnost, která nesmí obsahovat formy libovůle či nelogičnosti. Při hodnocení dokazování je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti, zákonnosti a pravdivosti. Hodnocení důkazů však musí vycházet ze všech skutečností, které z daných důkazů plynou, přičemž nelze vyjmout pouze určité části důkazů a z těch vyvodit skutkové závěry obecné, zejména ne za situace, kdy všechny důkazy (nebo i jejich jednotlivé komponenty) nejsou jednoznačné, či jsou dokonce protikladné. V takovém případě je jediným východiskem zhodnotit veškeré skutečnosti, které se z daných důkazů podávají, a pro konstrukci skutkového stavu logickým způsobem vyložit, které důkazy (či jejich části) byly do skutkového zjištění pojaty a proč, a které nikoliv, přičemž i tato úvaha musí být konkrétně zdůvodněna.

Při hodnocení dokazování je pak nutné v daném konkrétním případě vycházet i z právní úpravy, která vymezuje rámec skutkových zjištění nutných pro náležitou aplikaci právní normy. Jinými slovy řečeno, není nutné dokazovat skutečnosti, které pro konkrétní rozhodnutí nemají žádného právního významu, na druhou stranu je pak ovšem i nutné pečlivě zhodnotit skutečnosti, které právní význam pro posouzení věci mají. Myšlenkový proces při hodnocení důkazů právě proto vychází z jednotlivých složek zmíněných výše – první úvahou rozhodujícího orgánu musí být kritérium závažnosti. Toto kritérium určuje, který důkaz má význam pro skutkové zjištění, jež je nutné pro zhodnocení hypotézy právní normy. Právě hypotéza právní normy v daném myšlenkovém procesu vymezuje ty konkrétní skutečnosti, které je nutné dokazováním zjistit.

Po takto vymezeném rámci dokazování pak nastupuje kritérium zákonnosti, které reprezentuje již samotné provádění důkazů. Po provedení důkazů pak je nutné provést kritérium pravdivosti, které celý proces dokazování završí, a z takto provedeného dokazování určí skutečnosti významné pro řádné skutkové zjištění.

Jak již bylo shora uvedeno, jednotlivé komponenty dokazování musí následovat po sobě, a nelze je libovolně zaměňovat. V daném případě pro souzenou věc tak prvotním myšlenkovým procesem pro hodnocení dokazování je kritérium závažnosti. Toto kritérium je nutné založit s ohledem na příslušnou právní úpravu, a kterou právní normy určují svou hypotézou.

V souzené věci je kritérium závažnosti důkazu určováno touto právní úpravou. Podle ust. § 2 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodném období („pro účely tohoto zákona je zdanitelným plněním a) dodání zboží a převod nemovitostí včetně dodání stavebních objektů a stavebních prací, a to i formou smlouvy o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci, při kterém dochází ke změně vlastnického práva nebo práva hospodaření, pokud tento zákon nestanoví jinak; za zdanitelné plnění se nepovažuje převod pozemků, b) poskytování služeb, c) převod nebo využití práv z průmyslového nebo jiného duševního vlastnictví, poskytování práva využití věci

nebo majetkově využitelné hodnoty, jakož i poskytování technických nebo jiných hospodářsky využitelných znalostí (dále jen "převod a využití práv") uskutečněné v tuzemsku při podnikání, a to i v případě, že se jedná o činnost vykazující všechny znaky podnikání, kromě toho, že je prováděna podnikatelem.“). Podle ust. 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném v rozhodné době („nárok na odpočet daně má plátce, pokud pořízené zboží, stavební objekty, převedené nemovitosti, přijaté služby nebo převedená a využitá práva (dále jen "přijatá zdanitelná plnění") použije k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění, pokud zákon nestanoví jinak“). Podle ust. § 19 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty („plátce má nárok na odpočet daně na základě daňového dokladu zaúčtovaného podle zvláštního předpisu se všemi tímto zákonem předepsanými náležitostmi, který byl vystaven plátcem daně. V případě, že doklad, na jehož základě uplatňuje plátce nárok na odpočet daně, neobsahuje všechny náležitosti, finanční orgán ho vyzve, aby si v určené lhůtě zajistil u plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, doplnění chybějících náležitostí. Nárok na odpočet daně lze uplatnit nejdříve ve zdaňovacím období, kdy se uskutečnilo zdanitelné plnění, a nejpozději do konce kalendářního roku následujícího po roce, kdy se uskutečnilo zdanitelné plnění, pokud tento zákon nestanoví jinak“). Podle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, ve znění účinném v rozhodném období („daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání, hlášení a vyúčtování nebo k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván.“). Touto právní úpravou jsou vymezeny skutečnosti, které je v průběhu dokazování nutné zjistit, aby mohla být aplikována příslušná právní norma.

V případě uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je tak právně významné, že plátci tento nárok vznikne pouze v tom případě, kdy prokáže všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém přiznání a zároveň k jejichž průkazu byl správcem daně v průběhu daňového řízení vyzván (ust. § 31 odst. 9 daňového řádu). Po provedení takového dokazování pak následuje kritérium pravdivosti důkazů ve vztahu k právně významným skutečnostem, ke kterým dokazování míří.

Jinými slovy řečeno, při hodnocení důkazů nelze kritériem pravdivosti hodnotit ty důkazy či jejich části, u nichž nepředchází kritérium závažnosti. Teprve důkaz, který obstojí v kritériu závažnosti, je proveden zákonným způsobem, a může být spolehlivě hodnocen kritériem pravdivosti. Důkazy jiné, ač byly v příslušném správním řízení provedeny (a ač se při jejich konečném zhodnocení ukáže, že pro právně významná skutková zjištění nemají praktického významu), takovému kritériu pravdivosti nepodléhají, neboť jejich hodnota závažnosti je nízká či žádná. V dané věci je nutné hodnotit pravdivost těch důkazů, které jsou z hlediska právních norem pro posouzení věci závažné. Pro rozhodnutí ohledně zdaňovacího období září 1997 takovým důkazem není část výpovědi svědka A. V., z níž vycházel při posuzování věci krajský soud.

Předně je nutné uvést, že svědecká výpověď svědka byla krajským soudem hodnocena pouze částečně a neúplně, což plyne z odůvodnění napadeného rozsudku a odůvodnění správního rozhodnutí. Stěžovatel nehodnotil věrohodnost svědecké výpovědi pouze na základě těch nedostatků, které krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl (svědek nevěděl, zda byla smlouva sepsána písemně, či od koho si vypůjčil automobil na cestu do P.), ale, jak vyplývá z odůvodnění správního rozhodnutí, na základě nedostatků dalších a jejich konfrontací s tvrzeními žalobce v průběhu daňového řízení (dodání motorové nafty ve značném objemu 101.570 litrů během osmi dnů, aniž by dodavatel věděl, zda byla sepsána smlouva, kdo prodej zboží sjednal, jak byla uskutečněna doprava pohonných hmot, kým byla tato doprava uskutečněna, když ji měl sám sjednat – jak tvrdil žalobce, o cestě do P. není

záznam v knize jízd, neví, jakým dopravním prostředkem a od koho si jej půjčil, peníze měl předat svým odběratelům, aniž by věděl, jakým). Již z tohoto důvodu závěr krajského soudu ohledně hodnocení důkazů stěžovatelem neobstojí, neboť za základ pro svou úvahu nevzal úplné rozhodovací důvody stěžovatele, vyjádřené ve správním rozhodnutí.

Obdobně nelze ani souhlasit s názorem krajského soudu při hodnocení skutkových zjištění za zdaňovací období březen 1998. Skutečnost, že správce daně zjistil, že J. J. má ve svém účetnictví příslušnou fakturu od žalobce, sice žalovaný v napadeném správním rozhodnutí nevyhodnotil, tato skutečnost však žádný významný dopad na skutkové zjištění v dané věci sama o sobě nemá (v daném řízení se neprokazuje kompletnost účetnictví jednotlivých podnikatelů, ale skutečnost, zda žalobci bylo fyzicky uskutečněno zdanitelné plnění a ten uskutečnění zdanitelného plnění prokázal). Nejvyšší správní soud pak nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že by hodnocení žalovaného v napadeném správním rozhodnutí bylo paušalizující a nelogické, když připouští, že J. J. mohl naftu nakoupit i od jiného subjektu, než od společnosti I. s.r.o., na druhou stranu žalovaný uvedl, že přepravu musela zajišťovat společnost I. s.r.o. Takový závěr nijak nelogický není. Žalovaný v odůvodnění tohoto rozhodnutí uvedl, že J. J. mohl nakoupit naftu i od jiné osoby, ale přesto přepravu tohoto zboží musela provádět společnost I. s.r.o. Na tomto konstatování nic nelogického není – J. J. mohl se zbožím (naftou) disponovat, přičemž ji mohl nabýt od různých osob. Následnou přepravu této nafty žalobci však již musela provádět společnost I. s.r.o. Je tedy patrné, že se jedná o dvě časově oddělené činnosti (nabytí nafty a její další převoz), v čemž žádnou nelogičnost spatřovat nelze. Nelze pak dále souhlasit ani s tím, že ze spisu nevyplývá tvrzení J. J. týkající se přepravy zboží, neboť jak vyplývá z výpovědi J. J., ten přímo uvedl, že „dodání zboží zajišťoval pan C.“ (tj. společnost I. s.r.o.). Podle názoru Nejvyššího správního soudu jsou však i tyto skutečnosti pro právní zhodnocení celé věci poněkud nepodstatné.

Nejvyšší správní soud musí poukázat na naprosto zásadní skutečnost, která zůstala stranou pozornosti hodnocení – tedy splnění důkazní povinnosti žalobcem. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, správce daně výzvou ze dne 8. 6. 1999 žalobce vyzval podle ust. § 31 odst. 9 daňového řádu, aby mj. u dodavatele Z. s.r.o. u zaúčtovaných faktur č. 97/40/0085, 97/40/0086/ a 97/40/0087 a dodavatele J. J. – faktura č. 980000053H prokázal, s kým žalobce jednal, předložil hospodářské smlouvy, jakým způsobem byly provedeny přepravy nafty, kdo a jak žalobce na jednotlivé společnosti kontaktoval a kde předával peníze. V této výzvě byl žalobce řádně poučen, že pokud své povinnosti prokázat tyto skutečnosti nedostojí, je správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará bez součinnosti s daňovým subjektem (ust. § 31 odst. 5 daňového řádu). Jak je patrné z obsahu této výzvy, správce daně požadoval po žalobci, aby prokázal konkrétní skutečnosti, které se týkaly fyzického dodání předmětného zboží, tedy aby prokázal uskutečnění zdanitelného plnění.

Z obsahu správního spisu plyne, že na základě této výzvy se dostavil ke správci daně dne 21. 6. 1999 žalobce, který k jejímu obsahu mj. uvedl, že u společnosti Z. s.r.o. jednal s A. V., smlouva sepsána nebyla, přeprava byla provedena dodavatelem, v ceně nafty byla i doprava, myslí si, že se nabídli sami telefonicky, peníze byly předány panu V. v P. v hotovosti. Jak plyne z odůvodnění správního rozhodnutí, tyto skutečnosti ověřoval správce daně dožádáním u Finančního úřadu v Prostějově a výslechem svědka A. V., kterou poté hodnotil. Ohledně J. J. žalobce u tohoto jednání toliko uvedl, že jednal s panem J., smlouva sepsána nebyla, přepravu zajišťoval dodavatel autem, pan J. ho kontaktoval při nabídce pneumatik, peníze byly v P. předány v hotovosti. I tyto skutečnosti hodnotil správce daně v příslušném správním rozhodnutí.

Jak bylo již shora uvedeno, dokazování v daňovém řízení je ovládáno zásadou, podle níž je daňový subjekt povinen prokázat veškeré skutečnosti, k nimž je mj. vyzván správcem daně (ust. § 31 odst. 9 daňového řádu). Při uplatnění nároku na odpočet daně z přidané hodnoty je pak daňový subjekt povinen prokázat na výzvu správce daně takové skutečnosti, z nichž bude vyplývat, že došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, že daňový subjekt takové zdanitelné plnění skutečně přijal a že je použil k dosažení obratu za svá zdanitelná plnění (ust. § 19 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Tato zásada odpovídá smyslu daňového řízení, kdy správce daně na jedné straně musí vycházet z podaného daňového přiznání, na druhé straně si daňový subjekt musí být vědom toho, že pokud správce daně bude mít pochybnosti o údajích v tomto daňovém přiznání (zde přijetí zdanitelného plnění), musí daňový subjekt hodnověrně prokázat, že k přijetí zdanitelného plnění skutečně fyzicky došlo od konkrétního dodavatele, neboť tuto skutečnost daňový subjekt v takto podaném daňovém přiznání tvrdí. Je pak již věcí daňového subjektu, jak tyto skutečnosti prokáže.

V dané věci, jak vyplývá z obsahu správního spisu, se daňový subjekt (žalobce) při ústním jednání u správce daně stran prokázání fyzického přijetí zdanitelného plnění omezil toliko na svá velmi obecná tvrzení, která ničím jiným (krom faktur a příjmového a výdajového dokladu) sám neprokázal. Správce daně k ověření této velmi kusé důkazní situace provedl výslech svědka A. V. , jednatele dodavatele žalobce, aby ověřil tato tvrzení žalobce. Po zhodnocení výslechu tohoto svědka správce daně dospěl k závěru, že tato svědecká výpověď je nevěrohodná pro svoji obecnost, přičemž ji konfrontoval se skutečnostmi, které při ústním jednání uvedl žalobce. Stále však nelze pominout shora uvedenou základní zásadu dokazování v daňovém řízení – bylo především pouze na žalobci, aby důkazní řízení doplnil o své důkazy, jimiž by uskutečnění zdanitelného plnění prokázal, neboť je to žalobce, kdo uplatňuje nárok na odpočet daně z přidané hodnoty a sám musí svojí aktivitou v oblasti dokazování prokázat všechny skutečnosti, které tvrdí v daňovém přiznání. Výpověď svědka, která byla velmi kusá a nekonkrétní, v dané věci má význam pouze doplňující či dokreslující, nikoliv však zásadní. Z této skutečnosti vyšel i stěžovatel a uvedl ji do odůvodnění správního rozhodnutí (srov. stranu 5 tohoto rozhodnutí).

Tentýž postup správce daně uplatnil i při hodnocení přijetí zdanitelného plnění od J. J., kde tento daňový subjekt vyslechl a zjištěné skutečnosti pak konfrontoval s výpovědí žalobce. I toto dokazování však má pouze význam doplňující, neboť stále je nutné mít na zřeteli, že je to sám žalobce, kdo musí v dané věci prokázat uskutečnění konkrétního zdanitelného plnění od konkrétního dodavatele. Jak vyplývá z obsahu správního spisu, i v této části daňového řízení zůstal žalobce zcela pasivní a žádné důkazy, ač je k tomu ze zákona (ust. § 31 odst. 9 daňového řádu) povinen, nepředložil.

Nejvyšší správní soud nesouhlasí s krajským soudem v tom smyslu, že pouhým tvrzením učiněným do protokolu u správce daně dne 21. 6. 1999 žalobce splnil svou důkazní povinnost a důkazní břemeno se tak přesunulo na správce daně podle ust. § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu. Výpovědi žalobce při tomto ústním jednání byly natolik obecné, že je těžko lze označit za řádné prokázání fyzického přijetí zdanitelného plnění. Žalobce správci daně nepředložil jediný konkrétní důkaz o přijetí tohoto zdanitelného plnění, a dlužno poznamenat, že při ústním jednání jej ani nenavrhl. Proto svoji důkazní povinnost nesplnil, ač k ní byl řádně výzvou správce daně vyzván. K dalšímu postupu správce daně je možné uvést, že správce daně pouze ověřoval velmi obecné, jediným listinným důkazem

(krom vystavených faktur a příjmového a výdajového dokladu) nepodložené tvrzení žalobce, že k přijetí zdanitelného plnění došlo.

Rovněž tak nelze souhlasit s krajským soudem, že by hodnocení žalovaného ohledně dodání nafty společností I. s.r.o. bylo paušalizující a nelogické, a že skutečnost, že přepravu musela zajišťovat společnost I. s.r.o. nevyplývá z výpovědi J. J. (jak bylo konkrétně uvedeno shora).

Je tak možné uzavřít, že důkazní situace zůstala v tomto daňovém řízení velmi kusá, tato skutečnost však nemůže jít k tíži stěžovatele, neboť stěžovatel jako správce daně není oprávněn za daňový subjekt vyhledávat sám důkazy na podporu jeho tvrzení. Tuto důkazní nouzi tak neunesením svého důkazního břemene zavinil žalobce.

Z tohoto pohledu (tedy které konkrétní skutečnosti je povinen prokazovat žalobce jako daňový subjekt, jaký význam má hodnocení svědecké výpovědi svědka A. V. pro celkovou důkazní situaci, toto hodnocení svědecké výpovědi pojmout v celém rozsahu i s ohledem na tvrzení žalobce v daňovém řízení a další okolnosti, z nichž vycházel stěžovatel – např. objem dodaného zboží, časový úsek dodání atd.) však krajský soud daný případ nehodnotil. Nejvyšší správní soud dále uvádí, že podle jeho názoru pouhou výpovědí žalobce u ústního jednání u správce daně dne 21. 6. 1999 nedošlo k přesunu důkazního břemene na správce daně, neboť tato výpověď je velmi obecná, není podpořena jediným konkrétním (např. listinným) důkazem a žalobce u tohoto ústního jednání ani žádné důkazní návrhy neměl (a to ani svědeckou výpověď svědka A. V.).

Totéž lze uvést u hodnocení uskutečnění zdanitelného plnění od J. J., kdy Nejvyšší správní soud nesouhlasí s hodnocením krajského soudu v tom smyslu, že závěry žalovaného v napadeném správním rozhodnutí jsou nelogické, a že skutkové zjištění stran přepravy nafty nemá oporu v provedeném dokazování. I zde chybí zcela konkrétní hodnocení krajského soudu, jaký konkrétní vliv tyto skutečnosti mají zejména na splnění důkazní povinnosti žalobcem v příslušném daňovém řízení a zda žalobce v souladu s ust. § 31 odst. 9 daňového řádu a výzvou správce daně tyto skutečnosti prokázal.

Pro úplnost pak Nejvyšší správní soud uvádí, že i když žalobce nevystavoval účetní doklad podle zákona o účetnictví, pokud je zjištěno, že tento účetní doklad neobsahuje skutečné účastníky účetního případu (ust. § 11 odst. 1 písm. b) zákona o účetnictví), nemůže se jednat o vedení průkazného účetnictví účetní jednotky (ust. § 8 odst. 1 zákona o účetnictví).

Z těchto důvodů Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Ostravě v části, v níž bylo zrušeno rozhodnutí stěžovatele týkající se dodatečného doměření daně z přidané hodnoty za zdaňovací období září 1997 a březen 1998, zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení (ust. § 110 odst. 1 s. ř. s.). V tomto dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (ust. § 110 odst. 3 s. ř. s.).

V dalším řízení tak krajský soud posoudí znovu věrohodnost výpovědi svědka A. V., přičemž toto posouzení bude dovozovat ze všech skutečností, z nichž stěžovatel vycházel ve správním rozhodnutí. Rovněž krajský soud musí posoudit míru závažnosti tohoto důkazu z hlediska obecných zásad dokazování v daňovém řízení a zda žalobce jako daňový subjekt splnil svou důkazní povinnost. Nejvyšší správní soud nepovažuje výpověď žalobce při ústním jednání u správce daně dne 21. 6. 1999 za splnění jeho důkazní povinnosti, jak bylo uvedeno shora. Rovněž krajský soud vyjde z toho, že v rozhodnutí žalovaného Nejvyšší správní soud

týkajícího se přepravy zboží společnosti I. s.r.o. neshledal žádné nelogičnosti, a že zjištění týkající se výpovědi J. J. má oporu ve spise. I v tomto případě pak musí krajský soud posoudit, zda žalobce splnil svou důkazní povinnost, k níž byl vyzván správcem daně, přičemž i zde Nejvyšší správní soud uvádí, že pouhé tvrzení (navíc velmi obecné a nekonkrétní) žalobce u ústního jednání u správce bez jediného konkrétního důkazu (jímž nemůže být jenom přijatá faktura či příjmový a výdajový doklad) takovým splněním důkazní povinnosti není.

Nejvyšší správní soud pak dále obecně uvádí, že pakliže je rozhodnutí správního orgánu rušeno pro nesouhlas s hodnocením dokazování, které správní orgán provedl ve správním rozhodnutí, pak je nutné takové rozhodnutí zrušit pro nezákonnost podle ust. 78 odst. 1 s. ř. s. (či případně pro nepřezkoumatelnost podle ust. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.), a nikoliv pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé podle ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neboť v takové věci se posuzuje konečné správní rozhodnutí (jako výsledek předchozího správního řízení), a nikoliv řízení, které jeho vydání předcházelo.

Nejvyšší správní soud pak zrušil i nákladový výrok napadeného rozsudku krajského soudu, neboť věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení a krajský soud pak o nákladech řízení rozhodne v novém rozhodnutí ve věci (ust. § 110 odst. 2 s. ř. s.).

Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že výrok II. rozsudku krajského soudu nebyl kasační stížností napaden, a tudíž není tímto rozsudkem dotčen.

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

V Brně dne 19. července 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu