

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **L. V. B., a. s.,** proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích,** se sídlem České Budějovice, Mánesova 3, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 1. 2005, č. j. 10 Ca 177/2004 - 36,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 1. 2005, č. j. 10 Ca 177/2004 - 36 **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalobce jako stěžovatel napadá označený rozsudek krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného Finančního ředitelství v Českých Budějovicích ze dne 13. 7. 2004, č. j. 2639/120/2004, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Českém Krumlově ze dne 1. 12. 2003, č. j. 72569/03/082910/2656 dodatečně vyměřujícímu daň z příjmů za zdaňovací období r. 1997 ve výši 4 101 690 Kč.

Žalovaný v rozhodnutí o odvolání posoudil lhůtu k dodatečnému vyměření daně za zachovanou, neboť je ji nutno počítat od vydání dodatečného platebního výměru ze dne 5. 1. 1999, v jejím průběhu pak byly činěny další úkony správcem daně, a to zahájení daňové kontroly, jejíž průběh je doložen protokoly o ústním jednání ze dne 12. 11. 2002 a výzvou ze dne 12. 12. 2002. Současně vyloučil, že by se jednalo o kontrolu opakovanou, neboť jejím předmětem byly jiné, než původně kontrolované skutečnosti, konkrétně smlouvy o tichém společenství. Takový postup je v souladu s ust. § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen daňový řád). Daňová kontrola byla dostatečným podkladem

pro zvýšení příjmů za rok 1997. L. V. B., a. s., jejímž je odvolatel právním nástupcem, uzavřely dne 22. 2. 1996 podle § 673 a násl. obchodního zákoníku smlouvu o tichém společenství se společností C., a. s. H. K., se závazkem (čl. III) podílet se na jejím podnikání částkou 105 800 000 Kč po dobu deseti let (čl.VI). V r. 1997 byly uzavřeny dohody o úpravě vztahu podnikatele a tichého společníka snižující vklad a o závazku podílet se na ztrátě. Dne 14. 4. 1997 byla sjednána dohoda o ukončení vztahu podnikatele a tichého společníka s tím, že účast tichého společníka na ztrátě je vyloučena. Dne 3. 3. 1997 a 14. 4. 1997 byla uzavřena smlouva o tichém společenství se společností J. l. Č.B., a s., podle níž se daňový subjekt zavázal k poskytnutí vkladu ve výši 20 000 000 Kč a 70 000 000 Kč na dobu deseti let. Podíl na ztrátě i na zisku byl sjednán ve stejném rozsahu. Dohoda byla ukončena dne 19. 9. 1997 s ujednáním o vrácení vkladu do 30. 6. 1998, po změnách ujednání byl vklad v plné výši vrácen. Správce daně vyhodnotil všechny listinné důkazy předložené daňovým subjektem a žalovaný se s ním ztotožnil v závěru, že smlouvy o tichém společenství byly podle § 2 odst. 7 daňového řádu uzavřeny pouze formálně s cílem snížit základ daně a fakticky se jednalo o smlouvy o úvěru, s nimiž by ovšem muselo být spojeno dosažení úroků.

Krajský soud v napadeném rozsudku k žalobní námitce uplynutí lhůty pro vyměření daně zaujal právní názor, že úkon směřující k vyměření daně je procesní opatření, jehož účelem je vyměřit daň poplatníkovi. Rozhodnutí ze dne 5. 1. 1999 jako individuální správní akt vydaný příslušným orgánem veřejné správy v rámci jeho pravomoci a zasahující do subjektivních práv daňového subjektu (zakládajícím povinnost zaplatit daň) je nepochybně úkonem, směřujícím k vyměření daně, a jako takový má vliv na nový běh prekluzivní lhůty. Lhůta tak měla končit 31. 12. 2002, v jejím průběhu, v březnu 2002, došlo k zahájení opakované daňové kontroly. Přesto, že o zahájení této kontroly nebyl sepsán protokol, ale pouze úřední záznam, jemuž nelze přiznat stejnou důkazní sílu, nejde o pochybení, pro které by mělo být napadené rozhodnutí zrušeno, a to právě s ohledem na význam protokolu o ústním jednání a platební výměr, které zachování lhůty nezpochybňují. Stejně tak soud označil za zákonné opakování daňové kontroly s odkazem na ust. § 46 odst. 7 daňového řádu s tím, že jedinou překážkou opakování kontroly by bylo uplynutí prekluzivní lhůty podle § 47 daňového řádu. Poukazuje na judikaturu Ústavního soudu připouštějící opakování daňové kontroly při rozdílnosti předmětu kontroly. V souzené věci byla opakovaná kontrola zaměřena na dopad smluv o tichém společenství na prověřovaný základ daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období r. 1997, což je zřejmé z protokolu o ústním jednání ze dne 12. 11. 2002 i z výzvy k prokázání skutečností ze dne 12. 12. 2002. Dotčené smlouvy přitom nejsou uvedeny ve výčtu kontrolovaných dokladů uvedeném ve zprávě o kontrole ze dne 7. 12. 1998. Zpráva o kontrole ani platební výměr ze dne 5. 1. 1999 nepředstavují překážku věci rozhodnuté a odkaz na ust. § 54 odst. 1 daňového řádu není případný. Za zákonné označil krajský soud i rozhodnutí o rozsahu nahlížení do spisu. Posouzení smluv o tichém společenství uzavřených se společnostmi C., a. s. a J. l. Č. B., a.s. jako smluv o úvěru za užití ust. § 2 odst. 7 daňového řádu shledal soud za odpovídající zákonu. Vycházel přitom ze smluvních ujednání a ze skutečnosti ukončení smluv v krátké době po jejich uzavření a vrácení vkladů v plné výši. Obdobně jako žalovaný vycházel soud z toho, že u podnikatelského subjektu je třeba s poskytnutím prostředků předpokládat zisk, a že je nerozhodné, zda jsou úroky ve skutečnosti vyžadovány. Z hlediska daňového jsou předmětem daně podle § 18 zákona č. 586/1992 Sb. příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s majetkem. Podle § 23 odst. 3 daňového zákona pak do základu daně je třeba zahrnout veškeré částky neoprávněně zkracující příjmy. K tomu došlo tím, že daňový subjekt poskytl finanční prostředky jiným společnostem, aniž by vyžadoval úrok, který vyžadovat mohl a měl. Zpráva o daňové kontrole byla řádně projednána, daňový subjekt se k ní mohl vyjádřit a jeho právo nebylo porušeno tím, že správce daně jeho vyjádření neakceptoval. Soud sdílí názor

žalovaného o zbytečnosti provedení navržených výslechů, neboť by nevedly k objasnění věci, nehledě k tomu, že se jednalo o osoby uzavírající smlouvy zastírající skutečný stav věci, jejichž čestná prohlášení nesignalizovala potřebu výslechu. Neshledal ani tvrzený nedostatek součinnosti s daňovým subjektem v odvolacím řízení, neboť nebyly prováděny úkony součinnost vyžadující. Soud označil posouzení smluv za zákonný podklad pro doměření daně při dodržení procesních předpisů, a proto žalobu zamítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti namítá kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a), b), d) s. ř. s., a to nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, vady správního řízení, když skutková podstata, z níž správce daně i žalovaný vycházeli, nemá oporu ve spisech a při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem, a nakonec nedostatky odůvodnění rozhodnutí.

Stěžejní kasační námitka směřuje proti posouzení běhu lhůty k vydání dodatečného platebního výměru, která marně uplynula 31. 12. 2001, neboť posledním prokazatelným úkonem směřujícím k dodatečnému stanovení daně bylo projednání výsledků daňové kontroly dne 14. 12. 1998. Takovým úkonem nemohl být dodatečný platební výměr ze dne 5. 1. 1999, neboť jím se daň vyměřuje, a proto nemůže jít o úkon k vyměření daně směřující ve smyslu § 47 odst. 1 daňového řádu.

Dále stěžovatel namítl nesprávné posouzení opakované kontroly, která nepřípustně kontrolovala skutečnosti prověřené při kontrole předchozí, nevypořádání se s vyjádřením k daňové kontrole, omezení práva nahlížení do spisu, omezení účastnických práv v odvolacím řízení, nedostatečné vypořádání žalobních námitek soudem, nesprávné posouzení skutkových okolností včetně jejich nesprávného právního vyhodnocení, posouzení nezbytnosti úroků v rozporu s obchodním zákoníkem a nesprávné dovození jejich vlivu na daňovou povinnost, předjímání výsledku neprovedených důkazů, nesprávné právní posouzení uzavřených smluv o tichém společenství a důvodů, pro které byly ukončeny nakonec porušení jeho práva na řádnou soudní ochranu. Veškeré námitky jsou obsáhle rozvedeny a právně zdůvodněny, jejich bližší specifikace však není pro toto rozhodnutí nezbytná. Stěžovatel navrhl zrušení rozsudku krajského soudu.

Žalovaný v písemném vyjádření ke kasační stížnosti poukázal na důvody svého rozhodnutí a vyjádření k žalobě. Zdůraznil význam vydání dodatečného platebního výměru dne 5. 1. 1999. K tomu odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2005 č. j. 2 Afs 16/2004 - 79 a na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 9. 2003, č. j. 30 Ca 557/2000 - 61 publikovaný ve Sbírce Orac, sešit 8/2004. Vydání dodatečného platebního výměru je podle jeho názoru nepochybně úkonem směřujícím k vyměření daně. V daném případě se proto nová prekluzivní lhůta k vyměření daně z příjmů právnických osob za rok 1997 počítá od konce r. 1999 a měla by končit 31. 12. 2002. Před jejím uplynutím, dne 26. 12. 2001 (poznámka soudu: zřejmě má být 26. 11. 2001) byla zahájena opakovaná kontrola. Tato kontrola byla přípustná, neboť její předmět byl zúžen na smlouvy o tichém společenství, což je zřejmé z protokolu sepsaného dne 12. 12. 2002; k tomu odkazuje na rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 15. 5. 2003, sp. zn. III. ÚS 510/02. Charakter smluv byl posouzen podle jejich obsahu a důsledků. Je zřejmé, že byly uzavřeny pouze za účelem snížení základu daně, a tedy se nemůže jednat o smlouvy o tichém společenství, ale fakticky jde o smlouvy o úvěru včetně jejich důsledků spojených s úroky. Žalovaný je názoru, že neobsahuje-li smlouva o úvěru ujednání o výši úroků, má věřitel právo na obvyklý bankovní úrok v daném čase a místě – v tomto případě šlo o 140 % diskontní úrokové sazby

ČNB v době uzavření smlouvy. Dále žalovaný zmínil i nedůvodnost ostatních kasačních námitek a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud posoudil důvodnost kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Rozhodující je přitom námitka prvá, neboť pokud by k doměření daně došlo po uplynutí zákonné lhůty a soud běh lhůty posoudil v rozporu se zákonem, šlo by o důvod ke zrušení jeho rozsudku, aniž by bylo třeba vážit ostatní kasační námitky.

K tomu bylo ze správního spisu zjištěno, že stěžovatel (dále též daňový subjekt) předložil dne 29. 6. 1998 finančnímu úřadu daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za rok 1997, v němž vykázal nulovou daňovou povinnost. Zpráva o výsledku kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období r. 1996,1997, č. j. 46182/98/082 930/5990 je ze dne 7. 12. 1998, projednána byla dne 14. 12. 1998. Dodatečným platebním výměrem ze dne 5. 1. 1999, č. j. 1197/99/082920/2551 byla na dani doměřena 0 Kč; doručen daňovému subjektu byl dne 8. 1. 1999. Úřední záznam ze dne 26. 11. 2001 konstatuje zahájení kontroly daně z příjmů právnických osob za rok 1997, 1998, 1999, 2000 a v protokole ze dne 12. 11. 2002 je zachyceno předložení smluv o tichém společenství, notářského zápisu, usnesení mimořádné valné hromady, rozhodnutí představenstva a dozorčí rady z 11. 4. 1996, a vyjádření daňového subjektu k obsahu těchto smluv s tím, že jejich cílem bylo zhodnocení dočasně volných zdrojů do doby konkretizace podnikatelského záměru daňového subjektu. Dne 12. 12. 2002 vydal správce daně výzvu č. j. 1138/02/082930/5990, v níž jsou konstatovány veškeré dohody o tichém společenství a dohody o snížení vkladu a o ukončení vztahu, jakož i přehled vrácení prostředků s tím, že z postupu daňového subjektu vyplývají pochybnosti správce daně o tom, že smlouvy byly uzavřeny jako smlouvy o vkladu tichého společníka s úmyslem podílet se na ztrátě či zisku z podnikání druhé smluvní strany. Daňovému subjektu bylo uloženo prokázat, že byly uzavřeny smlouvy o tichém společenství a že se podle nich řídil.

Jedná se o daňovou povinnost za zdaňovací období roku 1997. Podle § 47 odst. 1 daňového řádu nelze daň vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Podle § 40 odst. 3 daňového řádu se daňové přiznání podává nejpozději do 3 měsíců (event. do 6 měsíců) po uplynutí zdaňovacího období. Lhůta podle § 47 odst. 1 daňového řádu tak počala běžet od konce r. 1998. Podle § 47 odst. 2 daňového řádu ovšem, byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, kdy byl daňový subjekt o takovém úkonu zpraven. Stěžovatel za takový úkon označuje daňovou kontrolu provedenou v r. 1998, která ale na běh lhůty nemá vliv, neboť se tímto úkonem počátek lhůty nemění, i nadále by uplynula dnem 31. 12. 2001. Na základě této první daňové kontroly byl vydán platební výměr dne 5. 1. 1999. Platebním výměrem je daňový subjekt vyrozuměn o stanoveném základu daně a vyměřené dani, která je jím současně předepsána (§ 46 odst. 4 daňového řádu).

Otázka vlivu vydání platebního výměru na běh prekluzivní lhůty byla po přerušení řízení předložena rozšířenému senátu podle § 17 odst. 1 s. ř. s. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu usnesením ze dne 16. května 2006, č. j. 2Afs 52/2005 - 94 vyslovil, že *platebním výměrem se daň vyměřuje, nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření daně, který přerušuje běh tříleté lhůty podle § 47 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.*

Rozšířený senát vycházel z toho, že jak platební výměr, tak dodatečný platební výměr, jsou rozhodnutími ve smyslu § 32 odst. 1 daňového řádu, neboť ukládají povinnosti (event. přiznávají práva) a jsou tak realizací zásady o ukládání povinností způsobem zákonem stanoveným. Dále uvedl, že *ukládání povinností na základě zákona, v daném případě vyměření či doměření daně, ovšem rovněž znamená časové omezení, v němž lze splnění povinnosti požadovat. Povinnost podrobit se daňové povinnosti není časově bezbřehá, je vázána lhůtami jak ve vztahu k možnosti vyměření či doměření daně, tak ve vztahu k jejímu vymáhání. Za rozhodující z hlediska jistoty daňového poplatníka daňový řád považuje omezení možnosti daň vyměřit či doměřit, neboť zde omezuje správce daně lhůtou prekluzivního charakteru, tedy lhůtou, k níž je povinen správce daně přihlížet z úřední povinnosti (§ 47 odst. 1)……*

Lhůta, kterou daňový řád pro vyměření či doměření daně stanovil, je lhůtou prekluzivní, jejím marným uplynutím právo státu na daň zaniká. Jen zákon, a to výslovně, může z tohoto pravidla stanovit výjimku. V daném případě je taková výjimka upravena v § 47 odst. 2 daňového řádu, podle něhož, byl-li před uplynutím této lhůty učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byl daňový subjekt o tomto úkonu zpraven. Vyměřit a doměřit daň však lze nejpozději do deseti let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení, nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde byla současně povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Jen za těchto podmínek může být lhůta založená v odst. 1 cit. ustanovení přerušena, tedy dosud uplynulá doba se stává právně bezvýznamnou a lhůta začne běžet znovu od počátku. Zákon současně předpokládá, že k tomu může dojít i opakovaně – stanoví však nepřekročitelnou hranici desetiletou.

Běží-li základní tříletá lhůty pro vyměření daně, může k jejímu přerušení dojít jen za podmínky, že byl učiněn úkon směřující k vyměření daně nebo k jejímu dodatečnému stanovení a že o něm byl daňový subjekt zpraven. Co se konkrétně rozumí úkonem zasahujícím do běhu lhůty, zákon neuvádí. Je tedy otázkou výkladu, které úkony mohou způsobit přerušení běhu lhůty, přičemž je třeba mít na zřeteli, že jde o lhůtu prekluzivní, vytvářející jistotu daňového subjektu o jeho daňové povinnosti. Její běh lze proto „prodlužovat“ je výjimečně a z důvodů závažných……

Při posouzení otázky se v prvé řadě nabízí výklad jazykový, podle něhož za úkon směřující k vyměření či dodatečnému stanovení daně nelze považovat úkon, kterým již daň vyměřena či dodatečně stanovena je. Tedy obecně řečeno, má-li úkon k něčemu směřovat, pak musí následovat to, k čemu směřuje – tím k čemu směřuje úkon přerušující lhůtu je právě vyměření nebo doměření daně, které se provádí zpravidla právě platebním výměrem.

Tento výklad lze však výrazně podpořit, vycházíme-li i ze smyslu a účelu ust. § 47 odst. 2 daňového řádu. Tím je nepochybně přerušení lhůty a založení běhu lhůty nové proto, aby správce daně mohl daň vyměřit či dodatečně stanovit – platebním výměrem již tak činí. Veškeré úkony směřující k vyměření daně jsou prováděny proto, aby daň byla vyměřena, jejich smyslem je zjištění všech skutečností rozhodných pro správné vyměření daně. Tyto úkony (výzva, kontrola atd.) také vytvářejí prostor pro součinnost daňového subjektu, zajišťují jeho vědomost o tom, že se řízení vede a umožňují mu aktivně ovlivňovat výsledek řízení. Lhůta je úkonem přerušena právě proto, že již tento úkon a úkony bezprostředně následující k vyměření či doměření daně směřují. Jde tedy o úkon, kterým je zahájena určitá konkrétní aktivní činnost správce daně.

Pokud by byl tento smysl a účel přiznán úkonu, jímž je platební či dodatečný platební výměr, muselo by se říci, že rozhodnutí o dani je úkonem, jehož smyslem je založení běhu lhůty pro její vyměření v jiné výši, pokud v budoucnu budou zjištěny okolnosti stávající vyměření zpochybňující. Není přitom jasné, že tomu tak skutečně bude, a nejsou prováděny žádné navazující úkony k tomu směřující. Fakticky tak je lhůta k vyměření daně znovu otvírána, aniž je k tomu důvod a aniž je naplněna činností směřující k tomuto výsledku. Platební výměr ovšem má být vyvrcholením předchozího daňového řízení, nikoliv jeho faktickým začátkem……

Úkon přerušující lhůtu musí tak nutně být výrazem procesní aktivity ústící ve vyměření či dodatečné stanovení daně, vycházet z určitých pochybností o správnosti postupu daňového subjektu nebo o správnosti předchozího vyměření. Účelem ust. § 47 odst. 2 daňového řádu je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem. Jestliže zákon takový postup umožnil, ale nestanovil sám, co se rozumí tímto úkonem, musí být vyloženo, čím lze lhůtu znovu otevřít……

Prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně je ochranou daňového subjektu, stanoví dobu, po jejímž uplynutí je najisto postaveno, že daňová povinnost zůstane nezměněna. Pokud tedy zákon z jejích mezí připouští výjimku, může tak učinit jen z akceptovatelných důvodů - tedy, že zde je dána nějaká konkrétní pochybnost, která vyžaduje založení nového běhu lhůty; ta však není spojena s vydáním platebního výměru.

Názor, že lhůtu by bylo možno znovu otevřít bez konkrétního důvodu a jen pro eventuální budoucí možné pochybnosti, by byl nepřípustně extenzivním pohledem na tento institut…… (plné znění tohoto usnesení rozšířeného senátu je dostupné na www.nssoud.cz).

Dodatečný platební výměr ze dne 5. 1. 1999 tedy není úkonem přerušujícím běh lhůty ve smyslu § 47 odst. 2 daňového řádu a lhůta podle odst. 1 téhož ustanovení skončila 31. 12. 2001. Dalším úkonem přerušujícím běh lhůty by pak mohla být opakovaná daňová kontrola, kterou je ovšem třeba, v souladu s posouzením krajského soudu, považovat za zahájenou až v r. 2002, a to z důvodu neprůkaznosti záznamu o jejím zahájení ze dne 26. 11. 2001 spojenou s prokazatelným a nedůvodným nepokračováním v kontrole. Až z protokolu ze dne 12. 11. 2002 lze seznat seznámení daňového subjektu s předmětem kontroly a teprve na něj navazuje další činnost správce daně. (K formálnímu zahájení daňové kontroly a k významu daňové kontroly z hlediska přerušení lhůty viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 6. 2005, č. j. 5 Afs 36/2003 - 87 a ze dne 21. 4. 2005, č. j. 2 Afs 69/2004 - 52, www.nssoud.cz). Vzhledem k tomu, že opakovaná daňová kontrola byla prováděna až v r. 2002, je nerozhodné, že krajský soud její počátek situoval do března, přesto, že podle obsahu spisu v tomto roce bylo konáno ústní jednání dne 12. 11. a vydána výzva k prokázání skutečností dne 12. 12. a jiným, tomu předcházejícím, úkonům nic nenasvědčuje.

Vzhledem k tomu, že opakovaná daňová kontrola byla zahájena až po uplynutí lhůty k doměření daně, je zcela nerozhodné, zda se jednalo o kontrolu jinak přípustně opakovanou či nikoliv. Z téhož důvodu je nadbytečné hodnocení dalších kasačních námitek.

Nebyl-li další úkon, který by mohl přerušit běh lhůty k vyměření nebo doměření daně, učiněn v r. 2001, byla daň doměřena nezákonně.

Krajský soud nerozpoznal, že v řízení před správním orgánem byl porušen zákon způsobem ovlivňujícím zákonnost vydaného rozhodnutí, a toto rozhodnutí nezrušil, ač tak k důvodné žalobní námitce učinit měl. Naplněn tak je kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

Proto Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu současně věc vrátil k dalšímu řízení, v němž je podle odst. 3 téhož ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 3. srpna 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu