7 Afs 3/2003 – 93



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Věry Šimůnkové v právní věci stěžovatele **Ing. I. J.,** zastoupeného JUDr. Milanem Novákem, advokátem se sídlem v Hradci Králové, Dukelská 15, za účasti **Finančního ředitelství v Hradci Králové,** se sídlem v Hradci Králové, Horova 17, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 17. 2. 2003, č. j. 31 Ca 45/2002 - 38,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 17. 2. 2003, č. j. 31 Ca 45/2002 - 38, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 17. 2. 2003, č. j. 31 Ca 45/2002 - 38, byly zamítnuty žaloby stěžovatele proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Hradci Králové, jimiž byla zamítnuta jeho odvolání proti dodatečným platebním výměrům o doměření daně z příjmu fyzických osob za zdaňovací období roku 1997 a 1998 a daně z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen, září, prosinec 1997 a I. čtvrtletí 1998. V odůvodnění krajský soud uvedl, že v průběhu daňové kontroly zdaňovacího období roku 1997 a 1998 zjistil správce daně nesrovnalosti v účetních operacích stěžovatele,

a proto ho v souladu s § 16 odst. 2 písm. c) a e) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) vyzval k doložení účetních písemností a dalších důkazních prostředků. Krajský soud vyjádřil nesouhlas s názorem stěžovatele, že tato výzva neobsahovala sdělení konkrétních pochybností správce daně. K dani z příjmů fyzických osob bylo požadováno doložení a prokázání záznamů denních tržeb, skladních karet a rozdílu mezi tržbami zjištěnými správcem daně výpočtem z předloženého účetnictví po zohlednění předložených slev a mezi tržbami uvedenými stěžovatelem v daňovém přiznání. Pro daň z přidané hodnoty požadoval správce daně doložení rozdílů mezi přiznanou výší uskutečněných zdanitelných plnění uvedenou v daňových přiznáních a výší zjištěnou správcem daně z předloženého účetnictví a údajů sdělených v protokolech o ústním jednání. Krajský soud dovodil, že takto koncipovaná výzva je v souladu se zásadami dokazování obsaženými v § 31 zákona o správě daní a poplatků. Pokud správce daně dospěje na základě daňové kontroly ke zjištění, že údaje obsažené v účetnictví nekorespondují s údaji uváděnými v daňovém přiznání, má nesporně právo podle odstavce 9 citovaného ustanovení vyzvat daňový subjekt k odstranění těchto nesrovnalostí. V daném případě stěžovatel v daňovém přiznání uváděl tržby po zohlednění slev v určité výši, přičemž správce daně dospěl při kontrole k závěrům podstatně odlišným. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že daňové řízení probíhalo v těsné součinnosti se stěžovatelem, když správce daně provedl několik ústních jednání, o čemž svědčí pořízené protokoly. Nelze přehlédnout návrhy stěžovatele na svědecké výpovědi a předložená čestná prohlášení svědků, ale tyto důkazy správce daně, potažmo finanční ředitelství, zhodnotil v souladu s § 31 odst. 2, 4 zákona o správě daní a poplatků. Povinností stěžovatele bylo vést evidenci denních tržeb, přičemž stěžovatel nepopřel, že takovou evidenci vedl pouze namátkově a dále ji neuchovával. Proto tento nedostatek nelze kvalitně napravit svědeckými výpověďmi osob, které příležitostně nakoupily několik kusů zboží. Požadavek správce daně na prokázání objemu prodaného zboží a výše poskytnutých slev označil krajský soud za naprosto zákonný. Listinné důkazy tohoto typu se v daném případě bezesporu vyznačují vyšší důkazní silou než několik nahodilých svědeckých výpovědí. V případech, kdy sleva byla uvedena v neúměrné výši 90,4 % a 94,77 % a odběratel nebyl uveden, hodnotilo finanční ředitelství v souladu se zásadami důkazního řízení jako snížení vypovídací schopnosti důkazů a vyvrácení věrohodnosti předložené evidence. Stěžovatel tak v tomto daňovém řízení neunesl důkazní břemeno. Obsah zprávy o daňové kontrole stvrdil stěžovatel svým podpisem a jeho tvrzení o vynucení podpisu nebylo nikterak doloženo. Případné námitky navíc mohly být, a posléze také byly, vzneseny v odvolacím řízení. Právo na vyjádření k výsledkům daňové kontroly tak v daňovém řízení nebylo stěžovateli upřeno. K námitce, že stěžovateli nebylo před podáním žaloby umožněno nahlédnout finančním ředitelstvím do správního spisu, nemohl krajský soud přihlédnout, neboť soud nemůže přihlížet k námitkám, které nebyly vzneseny v odvolacím řízení, a kterými se proto odvolací orgán nemohl zabývat. Na základě těchto skutečností a právních úvah dospěl krajský soud k závěru, že napadená rozhodnutí byla vydána v souladu se zákonem č. 586/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů a č. 588/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů, přičemž finanční ředitelství rozhodlo o odvoláních ve smyslu příslušných ustanovení zákona o správě daní a poplatků.

V kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě stěžovatel namítal, že se krajský soud nezabýval v rozporu s § 75 s. ř. s. žalobním bodem, který se týkal zvýšení daňové povinnosti v rámci odvolacího řízení, neboť šlo o rozhodnutí finančního ředitelství vydané v prvním stupni. K tomu podotkl, že správce daně vydal výzvu ze dne 10. 1. 2002 k doplnění odvolacího řízení podle § 48 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, kde požadoval doložení důkazních prostředků týkajících se daně z příjmů fyzických osob a daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za posuzované období. Je proto podle stěžovatele zcela zřejmé, že finanční

ředitelství v odvolacím řízení přezkoumávalo rozhodnutí nad rámec rozsahu požadovaném v odvolání ve smyslu § 50 odst. 3 věty prvé zákona o správě daní a poplatků. Po postoupení odvolání není správce daně oprávněn v rámci doplňovacího řízení ve smyslu § 48 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků provádět další šetření. V případě zvýšení daňové povinnosti v rámci odvolacího řízení se jedná o závažný zásah do práv a právem chráněných zájmů stěžovatele. Postupem finančního ředitelství se daňové řízení redukuje na jednostupňové a zásadním způsobem je omezeno a vyloučeno právo daňového subjektu na využití řádného opravného prostředku. V této souvislosti stěžovatel poukázal na rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 5. 2000, č. j. 22 Ca 301/99 – 26, v němž byl vysloven právní názor, že § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků nelze interpretovat tak, že odvolací orgán může doplňovat výsledky daňového řízení a odstraňovat jeho vady v neomezeném rozsahu, neboť daňový subjekt by neměl možnost nechat správnost výsledků doplnění řízení přezkoumat odvolacím orgánem. Dále stěžovatel uvedl, že k právnímu názoru Krajského soudu v Českých Budějovicích týkajícímu se hodnocení výzvy správce daně ze dne 3. 8. 2000 vznesl námitky již v podání z 19. 2. 2001, v němž zpochybňoval oprávněnost výzvy, neboť správce daně uložil stěžovateli prokázat a doložit rozdíl mezi tržbami vypočtenými správcem daně a tržbami doloženými evidencí stěžovatele. V této věci byl stěžovatel vyzýván k něčemu, co již dříve v průběhu daňového řízení prokázal evidencí tržeb. Výzva postrádá sdělení konkrétních pochybností správce daně, tedy tu část výroku, která podle § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků musí být jeho obsahem. Právní názor krajského soudu ve vztahu k oprávněnosti této výzvy považuje stěžovatel za rozhodující pro celkové posouzení, neboť neskýtá záruky na spravedlivý proces ve smyslu článku 36 odst. 1 Listiny základných práv a svobod. Současně stěžovatel namítal, že rozhodnutí správce daně je neplatné, neboť nemá jednu ze základních náležitostí rozhodnutí uvedenou v § 32 odst. 2 písm. g) zákona o správě daní a poplatků, tj. otisk úředního razítka s příslušným znakem. Krajský soud byl povinen přihlédnout k této skutečnosti z úřední povinnosti. Stěžovatel předložil evidenci tržeb vedenou formou příjmových pokladních dokladů pro účely DPH a prokázání úbytku zásob formou „faktury – volný prodej“. Jako důkazní prostředek proto mohla sloužit cenová evidence. Tato skutečnost byla i předmětem odvolacích námitek. Stěžovatel se domnívá, že výše poskytnutých slev byla prokázána, byly navrženy i svědecké výpovědi a předložena čestná prohlášení, která měla osvědčit kategorii a charakter zboží ve vztahu k možné prodejní ceně. Nemůže se proto ztotožnit s názorem krajského soudu, že tyto důkazy byly zhodnoceny v souladu s § 31 odst. 2, 4 zákona o správě daní a poplatků. Svědecké výpovědi by osvědčily skutečnosti rozhodné pro akceptaci výše poskytnutých slev, nikoliv však, jak se uvádí, přiznání maximální výše prokázaných slev. V případě hodnocení poskytnutých slev správcem daně bylo předmětem sporu posouzení čtyř dokladů v roce 1997 z celkového počtu 47 případů slev a v roce 1998 dva doklady z celkového počtu 18 případů slev. Jednalo se o zboží téměř neprodejné a prodej vybraného zboží za cenu s vyšší cenou není v zákoně č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, a zákoně 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, specielně upraven. Neexistuje proto povinnost porovnávat cenu prodávaného zboží s dosaženými příjmy z prodeje. Forma denní evidence tržeb není nijak zákonnou formou upravena. Stěžovatel ji vedl a její konkrétní vyjádření je ve formě vystavených faktur za dané období, kdy tržby v hotovosti získal. Argumentace použitá krajským soudem, která vytrhuje z kontextu vyjádření stěžovatele, že si evidenci vedl na „šmírácích“, které posléze vyhodil, je účelová, protože tyto „šmíráky“ byly podkladem pro zpracování ucelené formy této evidence. V odůvodnění rozhodnutí soud odkázal na vyjádření finančního ředitelství v části, která se týká výše slev tj. 92,4 % a 94,77 % a stěžovatel v této věci odkazuje na podrobnou analýzu, která byla provedena v rámci odvolacích námitek. Finanční ředitelství ani soud nepřihlédly k faktu, že sortiment a objem zboží prodávaný s uvedenou slevou prodával stěžovatel v tísni a v jiné obchodní síti

než je pro něj obvyklé. Obchodní síť stěžovatele je velkoobchod a toto zboží bylo prodáváno v maloobchodní síti, kde je doložení odběratele nemožné. Případy prodeje v maloobchodní síti v tísni nemohou být dokladovány stejně jako v síti velkoobchodní a logicky není možné uvést odběratele. Tyto skutečnosti se stěžovatel snažil doložit právě svědeckými výpověďmi velkoodběratelů, že existovalo zboží ve velkoobchodní síti neprodejné. Pokud se jedná o posuzovanou problematiku, je podle stěžovatele nutno vzít v úvahu nález Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 95/97, podle něhož zásada volného hodnocení neznamená, že by soud, v tomto případě poté finanční ředitelství, měl ve svém rozhodování na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoliv. K hodnocení zprávy z daňové kontroly uvedl stěžovatel do protokolu, že se k ní ve lhůtě vyjádří, ale byl nucen ji podepsat s tím, že mu jinak nebude dána k dispozici. Z toho stěžovatel dovozuje, že zpráva z daňové kontroly nemohla být ani řádně projednána, a to i vzhledem k zaznamenanému časovému údaji o zahájení a ukončení projednání. Daňový subjekt má podle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě a toto právo nelze zaměňovat s právem na projednání zprávy. V této souvislosti odkázal stěžovatel na nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 121/01, v němž je uvedeno, že po obsahové stránce musí projednání zprávy obsahovat nejen seznámení daňového subjektu se závěry správce daně, ale i jeho vyjádření, ke zjištěným výsledkům, stejně jako reakci správce daně na toto vyjádření. Pro realizaci práva na vyjádření se ke zjištěným výsledkům musí být podle názoru stěžovatele poskytnut daňovému subjektu přiměřený čas. Zprávu je správce daně povinen projednat s daňovým subjektem, což znamená, že zaznamená všechna jeho vyjádření, návrhy a námitky k jejímu obsahu a své stanovisko k nim, popř. výsledky doplněného dokazování. Stěžovatel se proto domnívá, že krajský soud se náležitě nevypořádal s jeho právní argumentací a svůj právní závěr řádně neodůvodnil. Z důvodů uvedených v kasační stížnosti navrhl, aby napadený rozsudek byl zrušen.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že kasační stížnost neobsahuje žádné nové skutečnosti, které by měly vliv na výrok napadeného rozhodnutí. Finanční ředitelství přezkoumalo všech 16 napadených dodatečných platebních výměrů a zjistilo přitom fakta, na jejichž základě 12 dodatečných platebních výměrů zrušilo. O této skutečnosti se stěžovatel vůbec nezmiňuje. Ve zbývajících čtyřech zdaňovacích obdobích byla původně doměřená daňová povinnost stěžovatele na základě důvodů v rozhodnutí popsaných zvýšena. Finanční ředitelství postupovalo v souladu s § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, který umožňuje změnit napadené rozhodnutí i v neprospěch odvolatele. Z těchto důvodů navrhlo, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě podané kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel v kasační stížnosti uplatnil, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel v kasační stížnosti, shodně jako v žalobách týkajících se DPH, namítal, že zvýšením daňové povinnosti v odvolacím řízení bylo řízení redukováno na jednostupňové, což představuje závažný zásah do jeho práv a právem chráněných zájmů. Protože k tomuto žalobnímu bodu krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku pouze konstatoval, že rozhodnutí o změně dodatečně vyměřených DPH byla vydána v souladu se zákonem č. 588/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, aniž by se vyjádřil k namítanému porušení § 50 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, je v rozsahu tohoto důvodu napadený rozsudek nepřezkoumatelný.

Další námitka stěžovatele je uplatněna ve vztahu k výzvě ze dne 3. 8. 2000 s tím, že postrádá konkrétní pochybnosti správce daně. Tuto námitku neshledal Nejvyšší správní soud, shodně jako krajský soud, opodstatněnou. Výzva byla formulována v souladu s § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků, protože správce daně v ní uvedl, jakých daní se týká, jaké listinné důkazy má stěžovatel předložit a také u jakých skutečností uvedených v daňových přiznáních vznikly pochybnosti. Je nesporné, jak na to poukazuje stěžovatel, že daňový subjekt nemůže být vyzván k prokázání čehokoliv, ale o takovou situaci se v daném případě rozhodně nejedná.

Pokud stěžovatel namítal neplatnost předmětné výzvy, protože nemá jednu ze základních náležitostí uvedených v § 32 odst. 2 písm. g) zákona o správě daní a poplatků, je tento důvod nepřípustný, protože jej stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, jehož rozhodnutí je přezkoumáváno, ač tak učinit mohl.

Neopodstatněná je rovněž námitka stěžovatele týkající se provedení důkazu výslechem svědků. V této souvislosti je především třeba poukázat na znění § 7 zákona č. 563/1991 Sb., ve znění platném v r. 1997 a 1998, podle něhož byly účetní jednotky povinny vést účetnictví úplně, průkazným způsobem a správně tak, aby věrně zobrazovalo skutečnosti, které jsou jeho předmětem. Pokud tedy stěžovatel v odvoláních navrhoval, aby byly vyslechnuty jako svědci osoby, které by potvrdily, že předmětné zboží neodebraly pro absenci prohlášení o shodě nebo poškození či prošlou garanci apod. nebo občané, kteří příležitostně odkoupili několik kusů zboží z výprodeje, přičemž nepopíral, že evidenci denní tržeb vedl pouze namátkově a dále ji neuchovával, nelze důvodně vytýkat správnímu orgánu, že takový důkaz neprovedl. V § 2 zákona o správě daní a poplatků jsou vymezeny základní zásady daňového řízení, které jako základní pravidla daňového řízení jsou důležitým prostředkem pro správnou aplikaci a interpretaci ostatních ustanovení. Při aplikaci jednotlivých ustanovení zákona je tedy nutno dbát, aby byla vždy v souladu s těmito základními zásadami, které zajišťují nezbytný procesní postup pro dosažení cíle daňového řízení, jímž je správné stanovení a včasné vybrání daně. Mezi základní zásady patří také zásada volného hodnocení důkazů vyjádřená v odst. 3 citovaného ustanovení. Z této zásady vyplývá, že správce daně je při dokazování vybaven značnými pravomocemi, které jsou omezeny pouze zásadou zákonnosti (§ 2 odst. 1 citovaného zákona). Zásada volného hodnocení důkazů znamená, že je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené poplatníkem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování. I když § 31 odst. 2 citovaného zákona stanoví, že správce daně dbá, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejúplněji a není v tom vázán návrhy daňových subjektů, není, s ohledem na zásady daňového řízení (priorita zájmů státu), povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu a není ani nucen respektovat všechny důkazní prostředky předložené nebo navržené daňovým subjektem. Důkazní břemeno je podle odst. 9 citovaného ustanovení na daňovém subjektu, což znamená, že je povinen prokázat všechny údaje, které uvádí v daňovém přiznání nebo hlášení a dále vše, k čemu ho vyzve správce daně v průběhu daňového řízení. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, jak mu ukládá citované ustanovení, znamená to, že neunesl důkazní břemeno a nelze z toho dovodit, že by rozhodnutí správce daně bylo vydáno na základě neúplných skutkových zjištění. Závěr, který správce daně učinil, stejně jako finanční ředitelství, má oporu v provedeném dokazování a není v rozporu s pravidly logického myšlení. Důkaz výslechem svědků by nemohl na učiněném závěru nic změnit, neboť jak důvodně uvedl v napadeném rozsudku krajský soud, důkaz výslechem

osob, které nakoupily několik kusů zboží za téměř nulovou cenu, resp. odmítly zboží koupit, nemá potřebnou vypovídací hodnotu, aby kompenzoval nedostatky v účetnictví.

Pokud se jedná o námitku týkající se zboží prodaného s téměř stoprocentní slevou lze v podstatě odkázat na argumentaci týkající se hodnocení důkazů. Pokud sám stěžovatel uvedl, že není objektivně možné doložit veškeré prodeje v maloobchodní síti, pak nesplňuje jeho účetnictví požadavky zákona č. 563/1991 Sb., ve znění platném v r. 1997 a 1998 a nelze vytýkat správci daně, že nepostupoval v úzké součinnosti se stěžovatelem, protože tím sám potvrdil neprůkaznost a neúplnost svého účetnictví. Odkaz v této souvislosti na nález Ústavního soudu III. ÚS 95/97 je zcela nepřípadný, protože Ústavní soud se zabýval věcí, kdy soud opomenul důkaz provedený v řízení jen proto, že sám o sobě byl v rozporu s tím, co soud podkládal za skutečnosti prokázané. O takovou situaci se však v případě stěžovatele nejednalo.

Podle § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků má daňový subjekt právo vyjádřit se před ukončením daňové kontroly k výsledku uvedenému ve zprávě, ke způsobu jeho zjištění, případně navrhnout jeho doplnění. Podle odst. 8 citovaného ustanovení sepíše pracovník správce daně o výsledku zjištění zprávu o daňové kontrole. Po projednání této zprávy ji spolupodepisuje kontrolovaný daňový subjekt a pracovník správce daně. Bezdůvodné odepření podpisu kontrolovaným daňovým subjektem je pro platnost ve zprávě uvedených zjištění bezvýznamné a o tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt výslovně poučen. Jedno vyhotovení kontrolní zprávy obdrží kontrolovaný daňový subjekt. Den podpisu zprávy je též dnem jejího doručení. Je-li výsledkem kontrolního zjištění skutečnost, odůvodňující dodatečné stanovení daně, může být součástí zprávy o daňové kontrole i dodatečný platební výměr.

V daném případě byla zpráva o daňové kontrole se stěžovatelem projednána dne 21. 12. 2000 v době od 10,00 hod. do 10,45 hod. Do protokolu stěžovatel před podpisem zprávy uvedl, že připomínky ke zprávě nemá, chce ji zkonzultovat se svým účetním a v případě, že po této konzultaci bude mít připomínky, sdělí je správci daně písemně do 8. 1. 2001. Z tohoto protokolu ani ze zprávy, když obě listiny stěžovatel podepsal, není zřejmé, že by byl nucen ji podepsat, jinak by mu nebyla dána k dispozici. Pokud by tomu tak skutečně bylo, měl stěžovatel tuto skutečnost do protokolu nebo do zprávy o daňové kontrole uvést, přičemž v tomto směru netvrdí, že tak chtěl učinit a správce daně mu v tom zabránil. Proto nelze dovodit, že zpráva o daňové kontrole nemohla být řádně projednána. Poukazuje-li v této souvislosti stěžovatel i na časový údaj o zahájení a ukončení projednání, měl rovněž možnost tuto skutečnost uvést do protokolu nebo zprávy, což neučinil. K odkazu stěžovatele na nález Ústavního soudu ze dne 27. 8. 2001, sp. zn. IV. ÚS 121/01 považuje Nejvyšší správní soud za nezbytné především uvést, že v dané věci se jednalo o situaci, kdy zpráva o daňové kontrole byla s daňovým subjektem projednána v květnu 1999 a teprve v říjnu 1999 byl seznámen s provedenými důkazy, takže se k nim při projednání zprávy nemohl vyjádřit. O takovou situaci se v případě stěžovatele nejednalo, protože se vyjádřil, že nemá ke zprávě připomínky a pouze si vyhradil možnost pro případné další vyjádření po konzultaci se svým účetním ve lhůtě do 8. 1. 2001. V této lhůtě zaslal správci daně požadavek, aby mu zodpověděl jeho otázky, což se také stalo. Nejvyšší správní soud proto neshledal, že by stěžovateli bylo upřeno právo vyplývající z § 16 odst. 4 písm. f) zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud se podle názoru Nejvyššího správního soudu dostatečně vypořádal s právní argumentací stěžovatele na str. 10 napadeného rozsudku a svůj právní závěr řádně odůvodnil.

Z důvodů výše uvedených dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je zčásti důvodná, a proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o nákladech řízení (§ 110 odst. 2 věta první 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 25. listopadu 2004

JUDr. Eliška Cihlářová

předsedkyně senátu