



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **IMERYS Tableware CR s.r.o.**, se sídlem Závodu míru 78, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Plzni**, se sídlem Hálkova 14, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2005, č. j. 2824/05-120 P, o dodatečném vyměření daně z příjmů právnických osob, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2007, č. j. 58 Ca 39/2005 - 30,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 5. 2007, č. j. 58 Ca 39/2005 - 30, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 29. 3. 2005, č. j. 2824/05-120 P. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Karlových Varech (dále jen „správce daně“), dodatečného platebního výměru ze dne 19. 5. 2004, č. j. 86914/04/128913/1421, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 1 086 550 Kč, a to za zdaňovací období od 1. 1. 2002 do 31. 12. 2002.

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění

(dále jen „s. ř. s.“). Nesouhlasí se závěry krajského soudu, že jím vydané rozhodnutí trpí nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost, neboť z něj není patrné, o jaký konkrétní závěr stěžovatel opírá výrok svého rozhodnutí. Stěžovatel má zato, že z odůvodnění jeho rozhodnutí je seznatelné, že bylo rozhodnuto přesně o tom, co žalobce učinil předmětem odvolání, tedy o námitkách ohledně úplnosti, základních náležitostí i výroku napadeného dodatečného platebního výměru a také o námitkách týkajících se neuznání výdajů ve výši 3 504 714 Kč na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů žalobce ve smyslu § 24 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o daních z příjmů“), za administrativní, technickou a obchodní podporu poskytovanou ze strany francouzské mateřské společnosti K.P.C.L. S.A. (dále jen „mateřská společnost“). Stěžovatel uvádí, že žalobci se v průběhu celého daňového řízení nepodařilo prokázat konkrétní obsah deklarovaných služeb a jejich výši, a tudíž ani to, že sloužily k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Dle jeho názoru se tedy nelze ztotožnit s hodnocením krajského soudu, podle kterého si takto stěžovatelem učiněné závěry vzájemně odporují. Stěžovatel konstatuje, že podmínky pro daňovou uznatelnost výdajů (nákladů) na sebe vzájemně navazují, což znamená, že v první řadě je zkoumán věcný obsah a výše vynaloženého výdaje (nákladu), a následně je posuzováno, zda tento výdaj (náklad) slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů daňového poplatníka. Za situace, kdy daňový poplatník neprokáže, jaké konkrétní služby a v jakém rozsahu měly být v jeho prospěch provedeny, nelze ani prokázat, jak mu uplatňované výdaje (náklady) sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Proto vyslovením závěru, že žalobce neprokázal, jak předmětné výdaje (náklady) sloužily k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů, není dle názoru stěžovatele možno bez dalšího presumovat, že daňový poplatník prokázal, za jaké služby finanční prostředky vynaložil. Stěžovatel tedy neshledává protichůdnými své závěry, k nimž dospěl v odůvodnění napadeného rozhodnutí, pokud na jednu stranu tvrdí, že žalobce neprokázal, jaké konkrétní služby mu byly skutečně ze strany mateřské společnosti poskytnuty, a v návaznosti na to tvrdí, že žalobce neprokázal, jak mu tyto služby sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, přičemž toto své tvrzení doplňuje o úvahu, že služby uvedené v předložených dokumentech byly dle jeho zjištění vykonávány nikoli pro potřeby žalobce, ale pro potřeby mateřské společnosti, resp. pro potřeby celosvětové skupiny IMERYYS. Ze všech výše uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce se k podané kasační stížnosti nevyjádřil.

Z obsahu předloženého soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti.

Dne 13. 1. 2004 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002, v němž žalobce uplatnil na základě přijatých faktur jako daňový výdaj (náklad) částku v úhrnné výši 3 504 714 Kč, a to za služby spočívající v poskytování administrativní, technické a obchodní podpory podle smlouvy uzavřené dne 2. 1. 1996 mezi žalobcem a společností K.P.C.L. S.A. se sídlem ve Francii. Vzhledem k tomu, že správce daně nepovažoval stěžovatelem předložené doklady (faktury

a smlouvu o poskytování služeb včetně jejího dodatku) za dostatečné k prokázání toho, že uvedená částka byla do daňově uznatelných výdajů (nákladů) zahrnuta oprávněně, správce daně vyzval žalobce k předložení dalších důkazních prostředků, které by prokazovaly, jaké konkrétní práce byly pro žalobce vykonávány podle jednotlivých faktur, na základě jakých faktorů byla za takto vyfakturované práce stanovena cena a jaká byla souvislost takto vynaložených výdajů (nákladů) se zdanitelnými příjmy žalobce. Průběh a výsledky provedené kontroly správce daně zachytil ve Zprávě o kontrole daně z příjmů právnických osob, č. j. 15876/04/128932/2498 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), na jejímž základě vydal dne 19. 5. 2004 dodatečný platební výměr, č. j. 86914/04/128913/1421, jímž žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2002 ve výši 1 086 550 Kč.

Žalobce se shora uvedeným dodatečným platebním výměrem nesouhlasil a podal proti němu včasné odvolání, které stěžovatel rozhodnutím ze dne 29. 3. 2005, č. j. 2824/05-120 P, jako nedůvodné zamítl. V odůvodnění rozhodnutí se stěžovatel v plném rozsahu ztotožnil se závěry správce daně, že žalobce neunesl důkazní břemeno ve smyslu § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), neboť průkazným způsobem neodstranil pochybnosti správce daně, tj. nedoložil, jaké konkrétní služby byly fakturující stranou (kdy, kým a kde) vykonány, a přes výzvy správce daně hodnověrným způsobem neprokázal, že výdaje (náklady) za vyfakturované služby sloužily k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů. Stěžovatel v dané souvislosti poukázal na skutečnost, že v případě písemností, které žalobce předložil správci daně ve dvou pořadačích, se jednalo o obecný výčet a popis oblastí, v nichž měly být služby poskytovány, ze strany žalobce nebyl prokázán jakýkoli podíl vyjmenovaných služeb na jeho konkrétních výstupech. Stěžovatel naopak na základě takto předložených listin dospěl k závěru, že tyto služby byly vykonávány pro potřeby a rozhodování mateřské společnosti a za účelem dosažení jejích příjmů. Stěžovatel proto po vyhodnocení všech, i v odvolacím řízení předložených důkazních prostředků, konstatoval, že ani v jednom případě žalobce průkazným způsobem nedoložil konkrétní obsahovou náplň činností poskytovatele služeb, a tudíž ani konkrétní vazbu takto uplatněných výdajů (nákladů), na jeho zdanitelné příjmy. Z obsahu rozhodnutí je dále patrné, že stěžovatel se vypořádal také s ostatními námitkami žalobce směřujícími proti formálním pochybením správce daně (namítaná neplatnost dodatečného platebního výměru správce daně z důvodu chybějících náležitostí), porušení zásady rovnosti subjektů v daňovém řízení, jakož i s návrhem žalobce na provedení výslechu svědka Z. K., pověřeného řízením žalobce.

Žalobce napadl rozhodnutí stěžovatele žalobou u krajského soudu, v níž shodně jako v podaném odvolání uplatnil následující žalobní námitky. Žalobce se neztotožnil se závěry stěžovatele, že dodatečný platební výměr, vydaný správcem daně, není stížen neplatností z důvodu chybějící podstatné náležitosti ve výroku rozhodnutí. Žalobce má zato, že uvedený platební výměr je neplatným rozhodnutím, neboť v rozporu s ustanovením § 46 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků neobsahuje ve výroku dodatečně vyměření základu daně, ale pouze dodatečně vyměřenou daňovou povinnost. Další okruh námitek žalobce směřoval proti porušení základní zásady daňového řízení zakotvené v ustanovení § 2 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků, tj. zásady rovnosti,

dle které mají všechny daňové subjekty v daňovém řízení před správcem daně stejná práva a povinnosti. Žalobce v dané souvislosti uvedl, že v obecné praxi patrně neexistuje případ, kdy by byla daňová uznatelnost nákladů spojených s řízením společnosti zpochybňována a bylo vůbec vyžadováno prokazování příčinné souvislosti mezi takto vynaloženými výdaji a zdanitelnými příjmy. Z uvedených důvodů se proto domnívá, že v daňovém řízení došlo k narušení zásady rovnosti, neboť správce daně na žalobci požadoval prokázání takových skutečností, které u jiných daňových subjektů nevyžaduje. Třetí (stěžejní) okruh žalobních námitek se týkal neuznání výdajů (nákladů) za služby vyfakturované žalobci ze strany mateřské společnosti s odůvodněním, že žalobce neunesl důkazní břemeno dle ustanovení § 31 odst. 9 zákona o správě daní a poplatků. Žalobce namítal, že v průběhu daňového řízení náležitě prokázal, v čem konkrétně spočívaly fakturované služby, jaké činnosti byly zabezpečovány vlastními pracovníky žalobce a jaké činnosti a v jakém rozsahu byly zabezpečovány mateřskou společností a jejími manažery na základě uzavřené smlouvy. Svá tvrzení žalobce doložil relevantními důkazními prostředky a k jejich bližšímu objasnění navrhl vyslechnout svědka Z. K., který řídil činnost žalobce. Stěžovatel však odmítl navrhovaný výsledek svědka provést s odůvodněním, že Z. K. po celou dobu zastupuje žalobce v daňovém řízení, veškerá jednání správce daně byla vedena s ním, a proto mohl jemu veškeré známé skutečnosti uvést již v průběhu daňové kontroly. Žalobce však považoval výsledek tohoto svědka za stěžejní, neboť pouze on (jakožto příjemce pokynů) se mohl kvalifikovaně vyjádřit k tomu, jak řídicí činnost ze strany mateřské společnosti probíhala a jak sloužila k dosažení zdanitelných příjmů žalobce. Dle názoru žalobce je tak rozhodnutí stěžovatele zatíženo stejnými vadami jako zpráva o daňové kontrole, a to také vadami logickými, kdy finanční orgány na jednu stranu tvrdí, že uskutečnění fakturovaných činností nebylo prokázáno, na druhou stranu však tvrdí, že tyto činnosti sloužily k dosažení příjmů mateřské společnosti.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí stěžovatele včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. V odůvodnění rozhodnutí krajský soud vyslovil, že rozhodnutí stěžovatele je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, neboť z něj není patrné, o jaký konkrétní závěr stěžovatel opírá výrok svého rozhodnutí. Dle názoru krajského soudu rozhodnutí stěžovatele obsahuje natolik rozporné a protichůdné závěry, že z něj není seznatelné, jaké konkrétní závěry stěžovatel ve vztahu ke snížení daňového základu o částku ve výši 3 504 714 Kč učinil. Na jednu stranu stěžovatel v žalobou napadeném rozhodnutí konstatuje, že se ztotožňuje s hodnocením důkazních prostředků provedených správcem daně, tedy že žalobce ani v jednom konkrétním případě průkazným způsobem nedoložil, jakou vazbu mají jím uplatněné výdaje (náklady) na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, tento závěr však na řadě míst svého rozhodnutí sám relativizuje. Stěžovatel tvrdí, že žalobce neprokázal, jak mu poskytnuté služby sloužily k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, čímž presumuje, že žalobce prokázal, za jaké služby vynaložil finanční prostředky, a doplňuje, že dle jeho zjištění byly předmětné služby vykonávány pro potřeby mateřské společnosti. Následně však stěžovatel tento svůj závěr sám popírá, neboť tvrdí, že žalobce neprokázal, že mu uvedené služby byly skutečně poskytnuty. Nesrozumitelným se pak krajskému soudu jeví také závěr stěžovatele, že žalobce neprokázal konkrétní výši jím uplatněných výdajů (nákladů), čímž jakoby opět naznačuje, že žalobce realizaci služeb prokázal, avšak neprokázal jejich výši. Krajský soud proto uzavřel, že závěry, které stěžovatel učinil v žalobou napadeném rozhodnutí,

nemohou vedle sebe obstát, neboť si vzájemně odporují. Napadené rozhodnutí proto pro vady řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nesrozumitelnost podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušil.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a důvody v ní uplatněné stěžovatel opírá o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nesprávné posouzení právní otázky soudem. Vzhledem k tomu, že krajský soud se ve svém rozhodnutí nezabýval meritem sporu, a tedy ani právním posouzením projednávané věci, odpovídají stížní námitky důvodům dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., spočívajícím v jiné vadě řízení před krajským soudem, který dle názoru stěžovatele pochybil, pokud rozhodnutí o odvolání shledal nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Při posuzování důvodnosti stěžovatelem uplatněných kasačních námitek Nejvyšší správní soud vycházel z následujících úvah.

Dle názoru krajského soudu žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele obsahuje natolik rozporuplná tvrzení, že není možno přezkoumat, o jaký konkrétní závěr stěžovatel opírá výrok svého rozhodnutí. Z tohoto důvodu krajský soud postupoval podle ustanovení § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., dle něhož soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem, je-li toto rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost nebo nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud však výše uvedené závěry krajského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele pro nesrozumitelnost neshledává.

Nepřezkoumatelnost rozhodnutí není v soudním řádu správním blíže definována ani objasněna. Výklad tohoto pojmu je proto věcí právní nauky a judikatury příslušných soudů. Obecně lze za nesrozumitelné považovat takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jakým způsobem bylo rozhodnuto, jehož výrok je vnitřně rozporný či nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, dále takové rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem a kdo byl rozhodnutím zavázán, případně rozhodnutí s tak nevhodnou formulací výroku, která má za následek, že ve svém důsledku rozhodnutí nikoho nezavazuje apod. Nedostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS).

Obdobný závěr Nejvyšší správní soud zaujal také ve svém rozhodnutí ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003 - 130, publikovaném pod č. 244/2004 Sb., dle kterého „za nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost ... lze považovat zejména ta rozhodnutí, která postrádají základní zákonné náležitosti, z nichž nelze seznat, o jaké věci bylo rozhodováno či jak bylo rozhodnuto, ..., jejichž výrok je v rozporu s odůvodněním, která neobsahují vůbec právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností nebo jejichž důvody nejsou ve vztahu k výroku jednoznačné.“ V rozhodnutí ze dne 23. 8. 2006, č. j. 1 Afs 38/2006 - 72, pak zdejší soud vyslovil, že „rozhodnutí nemůže být nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost tehdy, je-li rozpor

v něm odstranitelný výkladem, tj. nebudou-li po interpretaci napadeného rozhodnutí jako celku – s přihlédnutím k obsahu spisu a k úkonům správních orgánů a účastníků – pochyby o jeho významu.“ Právě citované závěry lze přitom v plném rozsahu vztáhnout také na nyní projednávaný případ.

Při posuzování uvedené věci bylo nutno vycházet z povahy a charakteru služeb, které byly mezi žalobcem a mateřskou společností předmětem fakturace. Z obsahu předloženého správního spisu přitom Nejvyšší správní soud ověřil, že se ze strany mateřské společnosti mělo jednat o výkon manažerské činnosti poskytované žalobci formou externí spolupráce, spočívající ve sběru konkrétního typu informací od všech společností v obdobném postavení jako žalobce, jejich následném vyhodnocování a udělování pokynů písemnou, ústní či telefonickou formou.

V návaznosti na výše uvedené tak je možno konstatovat, že mezi účastníky řízení nebylo sporu o tom, že by mateřská společnost určité činnosti pro žalobce jako svou dceřinou společnost neprováděla, tedy že by fakticky tuto činnost nevykonávala. Z odůvodnění rozhodnutí stěžovatele v dané souvislosti vyplývá, že správce daně v průběhu prováděné daňové kontroly nerozporoval existenci probíhající výměny informací mezi mateřskou a dceřinou společností (dle žalobce nezbytných pro chod a fungování společnosti). Správce daně však na žalobci požadoval prokázání toho, že mezi ním a mateřskou společností došlo k výměně takových informací, které by bylo možno považovat za služby deklarované ve fakturách, a rovněž, že výdaje (náklady) vynaložené na tyto služby žalobci sloužily k účelům uvedeným v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, tj. k dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů.

Z rozhodnutí stěžovatele je tak zcela zřejmé, že důvodem pro neuznání částky, která byla žalobci vyfakturována za manažerské služby, byla skutečnost, že v daňovém řízení nebylo prokázáno, v jaké konkrétní podobě žalobce manažerské služby od mateřské společnosti přijal, dále nebylo též žalobcem doloženo, zda a jakým způsobem mohly být tyto služby využity pro dosažení, zajištění a udržení jeho zdanitelných příjmů.

Krajskému soudu lze přisvědčit, že v určitých případech nerozlišení podmínek uvedených pro uznání výdajů (nákladů) v ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů může vést až k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí, spíše však pro nedostatek důvodů než pro jeho nesrozumitelnost. O takový případ se však v projednávané věci nejedná. V dané věci je možno polemizovat o tom, zda stěžovatel mohl v odůvodnění svého rozhodnutí lépe odlišit mezi výtkami týkajícími se skutečné realizace služeb ve prospěch žalobce a mezi těmi, které měly zpochybnit využití takto poskytnutých služeb k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů dle ustanovení § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ovšem jedná se o úvahy ohledně vhodnosti užitých formulací a jejich návaznosti, nikoli o vážné nedostatky celého obsahu a smyslu odůvodnění.

Dle názoru Nejvyššího správního soudu v posuzované věci odůvodnění rozhodnutí stěžovatele netrpí takovými vadami, které by jej ve smyslu výše citované judikatury zdejšího soudu činily nesrozumitelným. Rozhodnutí stěžovatele nevykazuje takové formulační nedostatky, že by z obsahu jeho textu nebyla dostatečně zřejmá

souvislost s příslušnými podklady pro rozhodnutí, nebo v tom, že i jinak by text jeho odůvodnění obsahoval nejasné, rozporné či jinak nesrozumitelné údaje. Z rozhodnutí je jednoznačně patrné, jaké nedostatky byly u žalobce v průběhu daňového řízení shledány, co správce daně po žalobci od počátku provádění daňové kontroly požadoval, jaký byl správcem daně zjištěný skutkový stav věci a jakým způsobem jej následně vyhodnotil, tedy proč nakonec sporný výdaj ze základu daně žalobce vyloučil. Odůvodnění v dané věci je nutno posuzovat s ohledem na skutečnost, o jaký typ služeb, jež měly být prokazovány, se v dané věci jednalo. Jak je již výše zmíněno, jde o výkon manažerských činností mateřskou společností, o nichž není pochyb, že jsou vykonávány a že některé z nich jsou poskytovány dceřiným společností. Pokud si dceřiná společnost zahrne do nákladů výdaj za poskytnutí těchto služeb v určité výši, musí v souladu s § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů unést důkazní břemeno a následně prokázat, jaké služby od mateřské společnosti přijala a jak je využila pro svou činnost. Tyto skutečnosti dle Nejvyššího správního soudu v odůvodnění rozhodnutí žalovaného byly srozumitelně obsaženy.

Nejvyšší správní soud uvádí, že krajský soud v tomto případě nesprávně kvalifikoval dílčí nedostatky při formulaci odůvodnění stěžovatele jako vady způsobující jeho vnitřní rozpornost (a tedy nesrozumitelnost), a to v rozsahu majícím vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí, přestože tento závěr nemá podklad ani v samotném rozhodnutí stěžovatele, ani v předloženém správním spisu.

Z výše uvedeného vyplývá, že Nejvyšší správní soud nepřisvědčil závěrům krajského soudu, že rozhodnutí stěžovatele je natolik rozporné, aby bylo nepřezkoumatelné pro nedostatek srozumitelnosti, a proto zdejšímu soudu nezbylo, než napadené rozhodnutí krajského soudu v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení.

Dle ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s. je krajský soud v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. Na krajském soudu tedy nyní bude, aby věc meritorně posoudil a poté vydal nové rozhodnutí, v němž ve smyslu § 110 odst. 2 s. ř. s. rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 24. dubna 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu