



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: **POLYGON stavební a.s. „v likvidaci“**, se sídlem Příborská 1585, Frýdek - Místek, zastoupený JUDr. Jaromírem Hanušem, advokátem se sídlem Kosmova 20, Ostrava, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Ostravě**, se sídlem Na Jízdárně 3, Ostrava, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 6. 2005, č. j. 5973/120/2005, o dani z příjmů, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 5. 9. 2007, č. j. 22 Ca 256/2005 - 29,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 17. 6. 2005, č. j. 5973/120/2005. Stěžovatel jakožto odvolací orgán v daňovém řízení tímto rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem ve Frýdku - Místku (dále jen „finanční úřad“), o doměření daně z příjmů fyzických osob za rok 2001 z důvodu neuznání výdaje v podobě opravné položky vytvořené žalobcem dle § 8 odst. 1 zákona č. 593/1993 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2007 (dále jen „zákon o rezervách“).

Stěžovatel označil za důvod kasační stížnosti nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“]. Neztotožnil se se závěrem krajského soudu, dle něhož žalobce při tvorbě zákonné opravné položky postupoval v souladu s § 8 odst. 1 zákona o rezervách. Stěžovatel odkazuje na doslovné znění ustanovení § 8 odst. 1 zákona o rezervách, dle něhož mohou poplatníci daně z příjmů účtující v soustavě podvojného účetnictví až do výše hodnoty pohledávek nebo ceny pořízení pohledávek nabytých postoupením přihlášeným u soudu ve lhůtě stanovené usnesením soudu o prohlášení konkursu (odkaz na § 20 zákona č. 328/1991 Sb., ve znění platném pro projednávanou věc, dále jen „zákon o konkursu a vyrovnání“). Citované ustanovení výslovně uvádí, že na pohledávky přihlášené po uplynutí lhůty stanovené usnesením soudu o prohlášení konkursu nelze tvořit opravné položky, které jsou výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů podle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Žalobce vytvořil za zdaňovací období 2001 zákonnou opravnou položku ve výši 1 000 000 Kč k pohledávce za dlužníkem, na něhož byl usnesením krajského soudu prohlášen konkurs. V tomto usnesení byl žalobce jako věřitel úpadce vyzván k přihlášení všech svých pohledávek do třiceti dnů od vydání usnesení, což však neučinil, svou pohledávku přihlásil až dne 22. 2. 2001. Žalobce na základě uvedených údajů dovozuje, že lhůta pro přihlášení pohledávky za úpadcem z hlediska možnosti vytvoření opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 zákona o rezervách dodržena nebyla. Krajský soud však v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že podmínkou tvorby opravné položky dle § 8 odst. 1 zákona o rezervách je takové přihlášení pohledávky do konkursního řízení, které vyvolá účinky přihlášky dle § 20 zákona o konkursu a vyrovnání, a to i v případě, že k podání přihlášky dojde až ve lhůtě dle § 22 odst. 2 zákona o konkursu a vyrovnání. Stěžovatel namítá rozdíl mezi úpravou zákona o konkursu a vyrovnání, který stanoví podmínky pro platné přihlášení pohledávky za dlužníkem v konkursním řízení, avšak právní úprava tvorby opravných položek k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení, která je upravena § 8 odst. 1 zákona o rezervách, vymezuje vůči věřitelům zákonné podmínky pro jejich daňovou uznatelnost. Základní podmínkou pro možnou tvorbu opravné položky dle tohoto ustanovení je existence pohledávky a její přihlášení ve lhůtě stanovené usnesením soudu o prohlášení konkursu nebo o povolení vyrovnání. Z doslovného znění zákona je zřejmé, že pokud poplatník hodlá využít možnosti vytvořit zákonnou opravnou položku dle § 8 odst. 1 zákona o rezervách, musí respektovat jeho výslovně uvedené zákonné podmínky. Zmešká-li daňový subjekt lhůtu stanovenou soudem v usnesení o prohlášení konkursu ve smyslu § 20 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání, nezanikají mu jeho práva související s možností dalšího uplatnění pohledávky dle § 22 odst. 2 zákona o konkursu a vyrovnání, avšak již nemůže dodržet podmínky pro tvorbu opravné položky dle § 8 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání. V takovém případě může tvořit opravné položky dle § 8a zákona o rezervách, čehož však žalobce nevyužil. Stěžovatel se domnívá, že výklad provedený krajským soudem v napadeném rozhodnutí je extenzivní, navrhuje proto napadený rozsudek zrušit a věc vrátit soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v napadeném rozhodnutí odkázal na záměr zákonodárce při přijetí právní úpravy týkající se tvorby opravných položek (dříve pouze „rezervy“). Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku cituje důvodovou zprávu k zákonu o rezervách,

dle níž se „rezerva na pohledávky za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení uznává v případech prokazatelně sporných těchto pohledávek, které vznikají u dotčených dlužníků“. Takto je dle krajského soudu vyjádřen účel zákonné úpravy tvorby opravných položek k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení, který nebyl změněn ani následnými novelizacemi. Dále zmiňuje změny zákona o rezervách provedené zákonem č. 211/1997 Sb., cílem nové úpravy má být dle jeho názoru upřesnění stávajícího znění a omezit poplatníkům – věřitelům vytvářet opravné položky i v pozdějším zdaňovacím období než přihlásili pohledávky do konkursu a jejich postupné tvorbě ve více zdaňovacích obdobích až do výše přihlášených pohledávek. Z uvedeného krajský soud dovozuje, že účelem zákonné úpravy provedené v § 8 odst. 1 zákona o rezervách je odlišit poplatníky – věřitele, kteří jsou v konkursním řízení aktivní a svou pohledávku do konkursu řádně přihlásí tak, aby mohla být z výtěžku konkursu uspokojena, od poplatníků, kteří tak neučiní. Přihlásit pohledávku do konkursu je možné jednak ve lhůtě stanovené § 20 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání, přihlíží se však i k pohledávkám přihlášeným ve lhůtě upravené § 22 odst. 2 téhož zákona, tj. ve lhůtě do dvou měsíců od prvního přezkumného jednání. Dle krajského soudu nemá marné uplynutí lhůty určené soudem dle § 20 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání žádné účinky, neboť pohledávka věřitele proti úpadci jejím uplynutím nezaniká ani není žádným způsobem snížena její vymahatelnost. K takovému účinku dojde až marným uplynutím lhůty dle § 22 odst. 2 zákona o konkursu a vyrovnání. Krajský soud z uvedených důvodů dospěl k závěru, že záměrem zákonodárce nebylo od sebe odlišit poplatníky – věřitele, kteří účinně přihlásku do konkursního řízení podají ve lhůtě určené § 20 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání či § 22 odst. 2 téhož zákona, naopak cílem této úpravy bylo odlišit poplatníky, kteří svou pohledávku do konkursu podají účinně od těch, kteří tak neučiní. Tento záměr není též v rozporu s textem předmětného ustanovení § 8 odst. 1 zákona o rezervách. Sama skutečnost, že poznámka 13d) v textu ustanovení § 8 odst. zákona o rezervách odkazuje pouze na § 20 zákona o konkursu a vyrovnání a nikoli též na § 22 téhož zákona, není způsobila zpochybnit předestřený výklad. Poznámka pod čarou nemá normotvorný charakter, není obecně závazná.

Krajský soud na základě uvedených skutečností rozhodl, že podmínkou tvorby opravné položky dle § 8 odst. 1 zákona o rezervách je takové přihlášení pohledávky do konkursního řízení, které vyvolá účinky přihlášky dle § 20 zákona o konkursu a vyrovnání, a to i v případě, že k podání přihlášky dojde až ve lhůtě dle § 22 odst. 2 téhož zákona. S ohledem na tento právní názor, který je opačný nežli vyslovil stěžovatel ve svém rozhodnutí, žalobě vyhověl, rozhodnutí zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná. Stěžovatel opírá kasační stížnost o důvody vymezené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. poukazuje na nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti a dospěl k závěru, že není důvodná.

Jedinou spornou otázkou v dané věci, je výklad ustanovení § 8 odst. 1 zákona o rezervách ve vztahu k zákonu o konkursu a vyrovnání. Dle tohoto ustanovení „*opravné položky k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů* ¹⁾, mohou vytvořit poplatníci daně z příjmů, kteří vedou účetnictví, až do výše rozvahové hodnoty nepromlčených pohledávek přihlášených u soudů ve lhůtě stanovené usnesením soudu o prohlášení konkursu ^{13c)} nebo povolení vyrovnání ^{13d)}, a to v období, za které se podává daňové přiznání a v němž byly pohledávky přihlášeny. Na pohledávky přihlášené po uplynutí lhůty stanovené usnesením soudu o prohlášení konkursu ^{13c)} nebo povolení vyrovnání ^{13d)} a na pohledávky vyloučené v § 2 odst. 2 nelze tvořit opravné položky, které jsou výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů ¹⁾ podle tohoto ustanovení“. Poznámka 13c) odkazuje na § 20 zákona o konkursu a vyrovnání, poznámka 13d) pak na § 50 téhož zákona. Citované ustanovení § 8 odst. 1 zákona o rezervách bylo od doby přijetí zákona o rezervách v roce 1992 dotčeno změnami, Nejvyšší správní soud však ověřil, že se jednalo o dílčí změny textu, nikoli o změnu celkového pojetí tvorby opravných položek k pohledávkám za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení.

V původním znění zákona o rezervách byl v § 8 tohoto zákona použit termín „rezerva na pohledávky za dlužníky v konkursním a vyrovnacím řízení“, kterou dle odstavce 1 mohli tvořit *poplatníci daně z příjmů od okamžiku, kdy jsou vyzváni, na základě usnesení soudu o prohlášení konkursu nebo o povolení vyrovnání, aby přihlásili své pohledávky a rozhodli se tak ve stanovené lhůtě učinit*. Toto znění bylo změněno zákonem č. 211/1997 Sb., účinného od 1. 1. 1998, který nahradil pojem „rezerva“ v § 8 pojmem „opravné položky“, došlo též k upřesnění textu odstavce 1 na znění citované v předchozím odstavci, tj. platné pro předmětnou věc. Tento text až na malé významově nepodstatné změny byl zachován až do 31. 12. 2007, kdy bylo znění § 8 zákona o rezervách přizpůsobeno terminologii nového insolvenčního zákona. I poté je však oprávnění tvorby opravných položek za dlužníky v insolvenčním řízení podmíněno přihlášením pohledávky ve lhůtě stanovené rozhodnutím soudu o úpadku.

Je nutno konstatovat, že tvorba opravných položek k pohledávkám za dlužníky v konkursním řízení není povinnost daňových poplatníků, ale oprávnění, které jim umožňuje jednorázově odstranit z účetnictví pohledávky, které nebyly a s největší pravděpodobností nebudou uhrazeny, avšak z hlediska daňového subjektu negativně ovlivňují jeho účetní bilanci. Z tohoto pohledu je logické, pokud zákon klade podmínky a pouze v případě jejich splnění může daňový subjekt tento institut využít. Z výše uvedeného textu zákona vyplývá, že § 8 odst. 1 zákona o rezervách jako jednu z těchto podmínek stanoví přihlášení pohledávky u soudu ve lhůtě stanovené usnesením soudu o prohlášení konkursu nebo povolení vyrovnání. V předmětné věci je sporný výklad takto stanovené podmínky. Dle stěžovatele je tato podmínka splněna pouze v případě, kdy pohledávka je u soudu přihlášená ve lhůtě, kterou soud určí v usnesení o prohlášení konkursu, tj. lhůta upravená § 20 zákona o konkursu a vyrovnání. Krajský soud a žalobce poukazují na možnost přihlášení pohledávky do konkursu i po marném uplynutí této lhůty, což umožňuje § 22 zákona o konkursu a vyrovnání, pro výklad § 8 odst. 1 zákona o rezervách považují za relevantní pouze skutečnost, zda pohledávka do konkursního řízení přihlášená byla či nikoli, nezáleží na tom, jakým způsobem se tak stalo.

Pro posouzení správnosti jednoho či druhého výkladu § 8 odst. 1 zákona o rezervách je nutné pochopení systému přihlašování pohledávek do konkursního řízení dle zákona o konkursu a vyrovnání ve znění platném pro předmětné zdaňovací období. Za účinnosti zákona o konkursu a vyrovnání soud po osvědčení zákonných podmínek dle § 12a zákona o konkursu a vyrovnání prohlásil konkurs, a to vydáním usnesení o prohlášení konkursu. V tomto usnesení mimo jiné v souladu s § 13 odst. 1 písm. c) zákona o konkursu a vyrovnání vyzval věřitele, aby ve lhůtě stanovené soudem přihlásili u soudu všechny své pohledávky; tato lhůta nesměla být kratší třiceti dnů a delší tří měsíců. Usnesení o prohlášení konkursu se doručovalo účastníkům řízení, dále správci konkurzní podstaty, osobám uvedeným v § 3 odst. 2 zákona o konkursu a vyrovnání, známým věřitelům úpadce, jakož i příslušným daňovým orgánům a úřadům práce. Úpadci se usnesení doručilo do vlastních rukou. Usnesení bylo vyvěšeno toho dne, kdy bylo vydáno, v úplném znění nebo ve vhodném zkráceném znění na úřední desce soudu a dále na úřední desce okresního soudu, v jehož obvodu byl dlužníkův podnik nebo jeho bydliště, bylo-li mimo sídlo soudu. Výpis z usnesení soud zveřejnil též způsobem stanoveným zvláštním předpisem nebo jiným vhodným způsobem. Byl-li dlužník zapsán v obchodním nebo jiném rejstříku, oznámil soud prohlášení konkursu orgánu, který rejstřík vedl a který toto prohlášení zapsal; oznámení soudu se považovalo za návrh na zahájení řízení o změně zápisu. Soud dále oznámil prohlášení konkursu katastrálním úřadům, které evidují nemovitosti, o nichž mu bylo známo, že patří dlužníkovi (§ 20 odst. 4, 5 zákona o konkursu a vyrovnání). Následovalo zjištění a soupis podstaty, poté přihlášky pohledávek věřitelů. Dle § 20 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání konkursní věřitelé přihlásili své pohledávky, a to ve lhůtě stanovené v usnesení o prohlášení konkursu (tj. v rozmezí od třiceti dnů do tří měsíců), i když se o nich vedlo soudní řízení nebo byl prováděn výkon rozhodnutí. Přihláška pohledávky měla pro běh lhůty pro promlčení a zánik práv stejné účinky jako uplatnění práva u soudu (§ 20 odst. 8 zákona o konkursu a vyrovnání). K přezkoumání přihlášených pohledávek nařídil soud přezkumné jednání (§ 21 zákona o konkursu a vyrovnání), dělo se tak podle seznamu sestaveného správcem. Úpadce i konkursní věřitelé mohli v průběhu tohoto jednání popírat pravost, výši i pořadí všech přihlášených pohledávek (§ 21 odst. 2 zákona o konkursu a vyrovnání). Jestliže to bylo možné, přezkoumal správce i přihlášky došlé po přihlašovací lhůtě; jinak pro ně soud nařídil zvláštní přezkumné jednání. Konkursní věřitelé pohledávek přezkoumávaných při zvláštním přezkumném jednání nemohli popírat pravost, výši nebo pořadí pohledávek přezkoumaných při předchozích přezkumných jednáních. K pohledávkám, které byly přihlášeny později než dva měsíce od prvního přezkumného jednání, se nepřihlíželo. Takto přihlášené pohledávky neměly účinky podle § 20 odst. 8; o tom správce vyrozuměl věřitele, který opožděnou přihlášku podal (§ 22 odst. 1, 2 zákona o konkursu a vyrovnání).

Na základě výše uvedeného je možno přisvědčit žalobci i krajskému soudu, že pohledávku bylo ve zdaňovacím období roku 2001 možno dle zákonné úpravy zákona o konkursu a vyrovnání do konkursu přihlásit i po marném uplynutí lhůty stanovené soudem v usnesení o prohlášení konkursu (§ 20 zákona o konkursu a vyrovnání), neboť ustanovení § 22 zákona o konkursu a vyrovnání ukládalo povinnost správci přezkoumat i přihlášky došlé po přihlašovací lhůtě, pokud to nebylo možné, nařídil soud zvláštní přezkumné jednání. Prekluzivní lhůta, po jejímž uplynutí již nebylo možno pohledávku přihlásit, se odvíjela od okamžiku zahájení prvního přezkumného jednání a trvala

2 měsíce. Zákon tedy předpokládal, že i přihlášky podané po zmeškání soudem stanovené přihlašovací lhůty, budou přezkoumány, pro věřitele měla však tato opožděnost některé důsledky. Konkursní věřitel musel přijmout řízení v takovém stadiu, v jakém se nachází, nemohl např. popírat dříve zjištěné pohledávky (§ 22 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání).

Pro úplnost je možno poznamenat, že nový zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, v platném znění (dále jen „insolvenční zákon“), úpravu podobnou § 22 odst. 2 zákona o konkursu a vyrovnání nepřevzal a koncepci několika lhůt pro přihlášení pohledávky do konkursu (insolvenčního řízení) opustil, stanovil v § 173 odst. 1 insolvenčního zákona jedinou konečnou propadnou lhůtu, která je určena v rozhodnutí soudu o úpadku (tj. obdoba § 20 odst. 1 zákona o konkursu a vyrovnání). Tato změna je v důvodové zprávě k insolvenčnímu zákonu odůvodněna vysokou mírou zveřejňování informací o zahájení insolvenčního řízení a jeho dalším průběhu (oproti předchozí úpravě zákona o konkursu a vyrovnání), včetně nové možnosti věřitelů uplatnit své právo přihláškou již před rozhodnutím o úpadku.

K uvedenému problému se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 10. 6. 2008, č. j. 2 Afs 112/2007 - 92. V tomto rozhodnutí dospěl k závěru, že „*smyslem § 8 odst. 1 zákona o rezervách bylo odlišit z daňového hlediska konkursní věřitele, kteří své pohledávky uplatnili takovým způsobem, že je konkursní soud mohl v rámci konkursu platně zohlednit a případně uspokojit, od těch, kteří tak neučinili; a nikoli potrestat ty, kteří nedodrželi pořádkovou lhůtu stanovenou v usnesení konkursního soudu, bez ohledu na to, jaké toto jejich omeškání mělo vliv na jejich hmotná práva a tedy i na stav jejich majetku, o němž je účtováno a který je daňově zatížen*“. Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dále vyslovil názor, dle něhož se rozsah oprávnění subjektů, jež uplatnily své přihlášky po pořádkové lhůtě poskytnuté krajským soudem, není významně zúžen oproti řádně ve lhůtě uplatněným přihláškám. Dle citovaného rozsudku toto zúžení spočívalo pouze v tom, že jim hrozilo nezařazení do řádného, nýbrž až do zvláštního, přezkumného řízení – což je zúžení práv pouze potencionální a omezené.

Nejvyšší správní soud se v dané věci neodchýlil od názoru zaujatého v citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 112/2007 - 92. Kromě výše vyslovených důvodů bylo přihlédnuto i ke skutečnosti, že za účinnosti právní úpravy zákona o konkursu a vyrovnání nebylo možno zcela vyloučit situace, kdy se daňový subjekt i bez zanedbání svých povinností nedozvěděl, že na majetek jejich dlužníka byl prohlášen konkurs. Úprava zákona o konkursu a vyrovnání nedávala možnost přihlásit pohledávku účinně „předem“, vzhledem ke složitějšímu informačnímu systému ohledně zveřejňování konkurzů byly na věřitele kladeny vysoké nároky ohledně zjišťování prohlášení jednotlivých konkursů a včasného zjištění soudcovské lhůty k přihlášení pohledávky. Vzhledem k tomu je dle názoru Nejvyššího správního soudu výklad krajského soudu akceptovatelný, neboť jestliže aplikace na sebe odkazujících ustanovení dvou zákonů nevyklučuje situaci, kdy daňový subjekt i přes vynaložení potřebného úsilí nemůže zajistit, aby mohl využít zákonem poskytovaného benefitu, pak je nutno přistoupit k extenzivnímu výkladu ve prospěch daňového subjektu. Povinnost takového výkladu vyplývá i z nálezu Ústavního soudu České republiky ze dne 22. 10. 1996, sp. zn. III. ÚS 277/96, dle něhož:

„V situaci, kdy určité ustanovení právního předpisu umožňuje různé interpretace, je při jeho aplikaci úkolem všech státních orgánů interpretovat je ústavně konformním způsobem“.

Nejvyšší správní soud nicméně připouští nejednoznačnost uvedené úpravy § 8 odst. 1 zákona o rezervách ve vztahu k dříve platnému zákonu o konkursu a vyrovnání, a považuje za přínosné nové znění předmětných ustanovení insolvenčního zákona, která spolu s novým informačním systémem dávají záruku, že každý daňový subjekt, který bude chtít využít možnosti odpisu své pohledávky ve formě opravné položky dle § 8 odst. 1 zákona o rezervách, tuto možnost bude mít, pokud nedojde z jeho strany k zanedbání jeho povinností.

Na základě výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud setrval v dané věci na názoru vysloveném předchozí judikaturou tohoto soudu, a proto shledal kasační stížnost žalovaného jako nedůvodnou. Ve věci nebyly shledány jiné vady uvedené v ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by Nejvyšší správní soud musel přihlédnout z úřední povinnosti, kasační stížnost proto podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení ze zákona (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.) a žalovanému správnímu orgánu žádné náklady řízení nevznikly. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu 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 20. listopadu 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu