



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobce: **Ing. R. Š.**, zast. JUDr. Václavem Kalinou, advokátem se sídlem Heydukova 101/2, Písek, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem Mánesova 3a, České Budějovice, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 21. 5. 2008, č. j. 10 Ca 37/2008 – 23,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 7. 11. 2007, č. j. 6077/07-1100, žalovaný zamítl odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Písku ze dne 27. 12. 2006, č. j. 100313/06/097910/4746, jímž správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2004 ve výši 105 984 Kč.

Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích. Namítal, že napadené rozhodnutí sice správně vychází z toho, že daňový výdaj, který je dle právního předpisu svázán s konkrétním poplatníkem, může uplatnit pouze tento poplatník, z toho je však vyvozen nesprávný závěr, že v případě dělení výdajů účastníků v rámci sdružení se nemůže na uplatňování rezerv tvořených na opravu hmotného majetku a odpisů

z tohoto majetku jakožto daňově uznatelných výdajů podílet ten z účastníků sdružení, který není vlastníkem tohoto majetku. Druhou žalobní námitku představovalo tvrzení o nerespektování vůle účastníků sdružení ohledně dělení zisku sdružení (rozdílu mezi příjmy a výdaji sdružení). Dle žalobce nebylo možné vykládat dohodu stran o dělení v poměru 50:50 jinak, než že vůlí obou účastníků bylo zdanit shodnou část vytvořeného zisku. Bylo v rozporu s touto jasně formulovanou vůlí dílčí daňový základ jednomu snížit a druhému účastníku sdružení o tutéž částku zvýšit. Takový zásah nemůže být odůvodněn tím, že právě takové nevyvážené rozdělení odpovídá dohodě účastníků sdružení.

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 21. 5. 2008, č. j. 10 Ca 37/2008 - 23, žalobu zamítl, přičemž svůj rozsudek odůvodnil následujícím způsobem:

Žalobce v předmětném zdaňovacím období z titulu účasti ve sdružení dle § 829 a násl. občanského zákoníku uplatnil jako výdajovou položku poměrnou část rezerv tvořených na opravu hmotného majetku (nemovitostí, ve kterých podnikal) a také uplatňoval polovinu odpisů těchto nemovitostí určených k podnikání, přestože nebyl jejich vlastníkem. V napadeném rozhodnutí zastával žalovaný názor, že žalobce nebyl oprávněn zahrnout poměrnou část rezervy na opravu nemovitostí a jejich odpisy do nákladů daňově účinných. Žalobce měl za to, že výdaje se dělí dle poměru účasti ve sdružení bez ohledu na charakter výdaje, není proto rozhodné, kdo je vlastníkem nemovitostí, ale zda se jedná o výdaj uskutečněný ve společném podnikání v rámci sdružení.

Dle § 24 odst. 2 písm. i) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), k výdajům patří také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon. Tím je zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů (dále jen „zákon o rezervách“), který zároveň pro účely zjištění základu daně blíže určuje samotný pojem rezervy. Dle § 2 odst. 1 ve vazbě na § 7 odst. 1 zákona o rezervách se rezervou, jakožto daňově uznatelným nákladem, rozumí i rezerva na opravy hmotného majetku. Z § 7 odst. 1 zákona o rezervách dle krajského soudu vyplývá, že rezervu na opravy hmotného majetku mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří mají k hmotnému majetku právo vlastnické, tedy že rezervu dle tohoto ustanovení je oprávněn tvořit pouze vlastník a pouze pro tuto osobu je tvořená rezerva při splnění zákonných náležitostí daňovým výdajem. Krajský soud dále uvedl, že sdružení může vykonávat svou činnost ve vazbě na užívání nemovitostí, samotné vlastnictví nemovitostí jedním z členů sdružení však jako činnost sdružení specifikovat nelze, a proto v případě daňových výdajů vznikajících z titulu vlastnictví nemovitostí se nemůže jednat o výdaje z činnosti sdružení. Pokud bylo postupováno tak, že rezervy tvořené na opravy nemovitostí byly rozděleny mezi jednotlivé účastníky sdružení (dle poměru jejich podílu na příjmech a výdajích sdružení), kteří nejsou vlastníky nemovitostí, jednalo se o postup v rozporu s § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů.

V ustanovení § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů byla dle krajského soudu zakotvena podmínka, že hmotný majetek odpisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo, z čehož vyplývá, že takový výdaj nemůže být účinně uplatněn jiným poplatníkem, kterému vlastnické právo nesvědčí. Odpisy mohl účinně uplatnit jako výdaj ve smyslu § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů pouze další účastník sdružení, vlastník nemovitostí J. J. st., a nikoliv žalobce.

Příjmy a výdaje účastníka sdružení zahrnují jeho podíl na příjmech a výdajích dosažených a vynaložených při společném podnikání. Takový člen sdružení, jakožto poplatník, může mít další příjmy a výdaje týkající se pouze jeho osoby, které se společným podnikáním v rámci sdružení

nesouvisí. Dle krajského soudu proto žalobce nedůvodně namítal, že finanční orgány nerespektovaly vůli účastníků ohledně dělení příjmů a výdajů, neboť za situace, kdy je zde kogentní právní úprava, není rozhodná vůle účastníků sdružení a správce daně k takovéto vůli oprávněně nepřihlížel.

Za daného právního stavu by dle názoru krajského soudu byl zcela nadbytečný výslech účastníků sdružení ohledně jejich vůle při rozdělení výdajů, jak navrhol žalobce, neboť dle § 12 zákona o daních z příjmů je možné rozdělovat jen takové výdaje, které lze podle zvláštního zákona do takových výdajů zahrnovat. K příkladům uvedeným žalobcem v žalobě krajský soud uvedl, že jsou pro souzenou věc nerozhodné, neboť s ní nesouvisí.

Krajský soud proto konstatoval, že žalovaný postupoval v souladu s § 12, § 24 odst. 2 písm. a) a i) a § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů i s § 7 zákona o rezervách, a proto žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností opírající se o důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy tvrdil nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel byl toho názoru, že rozsudek krajského soudu je v rozporu s § 829 a násl. občanského zákoníku, dle kterýchžto ustanovení měla být věc posuzována primárně. Stěžovatel se odvolával na námitky uvedené v daňovém řízení i v žalobě a dovodil, že daňové orgány i krajský soud nesprávně posoudily rozpor mezi ustanoveními občanského zákoníku a zákonů o daních z příjmů a o rezervách. Podle stěžovatele není možné jednostranně posuzovat věc dle daňových předpisů, neboť zásady stanovené občanským zákoníkem jednoznačně upravují vztahy mezi účastníky sdružení. Např. dle § 833 občanského zákoníku se to, co poskytne ten který účastník, stává spoluvlastnictvím a věci jednotlivě určené se stávají věcmi v bezplatném užívání všech účastníků sdružení. Nemovitosti, které vlastnili účastník sdružení J. J. st. a jeho manželka (v SJM), se staly za tohoto stavu věcmi v užívání účastníků. Na tuto situaci daňové předpisy nepamatují. Dle stěžovatele je tak třeba dovést, že nájemce může odepisovat rezervy tehdy, jestliže je to dohodnuto v nájemní smlouvě, a že může provádět se souhlasem vlastníka i odpisy hmotného majetku.

Vložení nemovitosti do sdružení je formou bezplatného užívání a na základě toho je třeba akceptovat, že sdružení musí nemovitosti opravovat a udržovat v řádném stavu a za tímto účelem může provádět odpisy a vytvářet rezervy, které jsou vzhledem k individuálnímu předkládání daňového přiznání individuálně specifikovány pro každého z účastníků. Dle § 12 zákona o daních z příjmů z toho stěžovatel dovozuje, že je-li smlouvou o sdružení dohodnuto, že se výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů rozdělují mezi poplatníky rovným dílem, a je-li činnost sdružení vykonávána právě v této nemovitosti, pak náklady na její údržbu jsou náklady, které jsou společné a jsou to výdaje za účelem dosažení příjmů. Ustanovení § 12 zákona o daních z příjmů je za takového stavu v souladu s § 835 občanského zákoníku, kdy podíly na majetku získaném společnou činností jsou stejné. Z toho vyplývá, že bylo-li dohodnuto mezi účastníky sdružení, že podíly jsou 50%, pak i výdaje, které se týkaly oprav a údržby nemovitostí, musí být rovněž ve výši 50% pro oba účastníky. Za tohoto stavu je namístě, aby oba účastníci sdružení odepisovali, resp. vytvářeli rezervy každý ve výši 50%.

Podle stěžovatele existuje rozpor mezi občanským zákoníkem a daňovými předpisy. Na základě smluvní volnosti dle občanského zákoníku se účastníci sdružení dohodli na dělbě příjmů rovným dílem. Za daného stavu potom při vytváření rezerv či provedení oprav by byl jeden účastník výrazně poškozen v případě, že by věc byla posuzována jen podle daňových

předpisů. Individualizované výdaje by byly velmi obtížně uplatňovány, což by mohlo vnést neshodu mezi účastníky sdružení. Je totiž zřejmé, že zaměstnanci pracující pro sdružení musí mít uzavřenu pracovní smlouvu jen s jedním účastníkem. Za daného stavu by mohl daňový výdaj uplatňovat jen tento účastník sdružení. I souvislosti se zdravotním či sociálním pojištěním by pak tyto individualizované výdaje byly opět v zásadním rozporu s dohodou o dělení zisku. Je otázkou, jak tedy specifikovat individualizovaný výdaj jednoho z účastníků sdružení, když na druhé straně správce daně uznává jako společný výdaj sdružení právě mzdové výdaje či platby zdravotního a sociálního pojištění zaměstnanců, ačkolí k těmto platbám je povinný jen ten účastník sdružení, který je zaměstnavatelem.

Je třeba poukázat na to, že v předchozích zdaňovacích obdobích bylo o nemovitosti účtováno v souladu s názorem stěžovatele, což žalovaný bagatelizuje tím, že Finanční úřad v Písku v tomto případě pochybil. Jednou z nejdůležitějších zásad právního řádu je předvídatelnost práva a jestliže správce daně rozhodne tak, že účtování a uplatňování daňových příjmů a výdajů za zdaňovací období roku 1997 a 1998 a také následné účtování o nemovitostech i uplatňování odpisů za předmětná období akceptoval v podobě zastávané stěžovatelem, pak stěžovatele nepochybně utvrdil v tom, že způsob vedení účetnictví je bez závad.

Stěžovatel uzavírá, že odpisy z nemovitostí, které sdružení provádělo, představuje odpisy dle § 12 zákona o daních z příjmů a také vytvořené rezervy mohl stěžovatel daňově uplatňovat v poměru vyplývajícím z dohody o sdružení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí. Uvedl, že stěžovatel v roce 2004 podnikal ve sdružení s panem J. J. st. a jeho podíl na příjmech a výdajích z činnosti sdružení činil 50%. V daňovém přiznání k dani z příjmů fyzických osob za rok 2004 uplatnil mj. poměrnou část výdajů na rezervy tvořené na opravu hmotného majetku (objekt Kollárova 511, Písek a sklady na parcele č. 4365/10) a též poměrnou část odpisů těchto nemovitostí. Vlastníkem těchto nemovitostí, které byly vloženy do sdružení, je však pan J. st. Proto správce daně vyloučil stěžovatelem uplatněné náklady na odpisy a na tvorbu rezervy z nákladů daňové účinných. Stěžovatel přitom již od zahájení daňové kontroly argumentoval tím, že rozhodující pro posouzení daňové uznatelnosti sporných výdajů je skutečnost, že se jedná o výdaj při společném podnikání v rámci sdružení. Žalovaný však trvá na tom, že právo odpisovat hmotný majetek přiznává zákon výhradně vlastníku nemovitosti. To vyplývá z § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů a jeho vazby na § 24 odst. 2 písm. a) téhož zákona. Uplatnit do daňových výdajů odpisy předmětných nemovitostí tak mohl jen vlastník těchto nemovitostí. Totéž platí i pro rezervy na opravu hmotného majetku. To vyplývá ze zákona o rezervách a také z § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů. Dle názoru žalovaného nelze zahrnout výdaje na odpis nemovitostí a tvorbu rezervy na jejich opravu do výdajů, které účastníci sdružení dělí mezi sebe podle poměru svých podílů ve smyslu § 12 zákona o daních z příjmů. Nejedná se o výdaje vynaložené poplatníky při společném podnikání na dosažení, zajištění a udržení příjmů, které se mezi ně rozdělují rovným dílem. Jsou to výdaje vynaložené výhradně poplatníkem, který je vlastníkem hmotného majetku, neboť ostatní poplatníci nejsou oprávněni cizí majetek odpisovat ani tvořit rezervu na jeho opravu. Poplatník, který je vlastníkem nemovitosti, z tohoto důvodu může mít daňově uznatelné náklady vyšší než jiný účastník sdružení.

Kasační stížnost není důvodná.

O kasační stížnosti Nejvyšší správní soud uvážil, jsa vázán rozsahem a důvody kasační stížnosti, takto:

Základní otázkou v dané věci je otázka právní – totiž zda na základě konkrétní podoby smlouvy o sdružení dle občanského zákoníku může hmotný majetek odpisovat i poplatník, který není jeho vlastníkem, resp. zda obdobně může jako daňové náklady uplatňovat rezervy na opravu hmotného majetku ve smyslu § 7 zákona o rezervách poplatník, který není vlastníkem tohoto hmotného majetku.

V daném případě je třeba dát za pravdu právnímu názoru žalovaného, který dospěl k závěru, že předmětné daňové náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů může uplatňovat pouze vlastník předmětného hmotného majetku, a nikoli další účastník sdružení, který vlastníkem není.

Stěžovatel přitom argumentuje potřebou přednostní aplikace ustanovení občanského zákoníku o smlouvě o sdružení. To přitom není možné. Smyslem právní úpravy smlouvy o sdružení dle občanského zákoníku je především uspořádání vnitřních vztahů mezi účastníky této smlouvy, kteří se sdružili, aby se společně přičinili o dosažení sjednaného účelu (zde úspěšného naplňování podnikatelské činnosti). Z tohoto titulu daná ustanovení občanského zákoníku nemohou derogovat zvláštní daňové předpisy, jejichž účel je zcela jiný, a to zájem na řádné specifikaci a vybrání daní.

Je zřejmé, že sdružení nemá právní subjektivitu. Práva a povinnosti proto nevznikají sdružení jako takovému, ale jeho účastníkům. To ostatně jasně plyne z § 829 odst. 2 občanského zákoníku. Tuto skutečnost Nejvyšší správní soud připomíná už s ohledem na argumentaci stěžovatele ustanovením § 833 občanského zákoníku, z něhož vyplývá, že poskytnutí majetkového plnění ve prospěch sdružení má rozdílné následky podle toho, o jaký druh vneseného majetku jde. Protože sdružení nemá právní subjektivitu, nemůže být vlastníkem, proto jsou vlastníky účastníci sdružení. Vznik spoluvlastnického vztahu k penězům a jiným genericky určeným věcem je spojen se sdělením o oddělení nebo předáním pověřenému účastníkovi. Jde o spoluvlastnictví podílové, v němž je výše podílů určena zákonem (je závislá na poměru poskytnutých hodnot). U věcí jednotlivě určených (tedy i nemovitostí) zůstává zachováno vlastnické právo dosavadního účastníka. Je tedy zjevné, že předmětný hmotný majetek zůstal ve vlastnictví pana J. J. st., a to bez ohledu na to, jakým způsobem se ohledně udržování tohoto majetku účastníci sdružení dohodli.

Relevantní ustanovení daňových předpisů stanovila v rozhodném období následující:

Podle § 12 zákona o daních z příjmů platí, že *„příjmy dosažené poplatníky při společném podnikání nebo společné jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7) na základě smlouvy o sdružení a výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů se rozdělují mezi poplatníky rovným dílem, není-li ve smlouvě o sdružení stanoveno jinak. Pokud nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi účastníky sdružení rovným dílem, mohou účastníci sdružení uplatnit výdaje na ně připadající pouze v prokázané výši“*.

Podle § 24 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů jsou daňově uznatelnými výdaji (náklady) také odpisy hmotného majetku dle § 26 až 33 zákona o daních z příjmů; podle § 24 odst. 2 písm. i) zákona o daních z příjmů jsou daňově uznatelnými výdaji (náklady) také rezervy a opravné položky, jejichž způsob tvorby a výši pro daňové účely stanoví zvláštní zákon. Tímto zvláštním zákonem je zákon o rezervách, který v § 7 v rozhodném období stanovil, že *„rezervu na opravy hmotného majetku, která je výdajem (nákladem) na dosažení, zajištění a udržení příjmů, jež doba odpisování stanovena zákonem o daních z příjmů je šest a více let, mohou vytvářet poplatníci daně z příjmů, kteří a) mají k hmotnému majetku právo vlastnické nebo jsou organizační složkou státu příslušnou hospodařit s majetkem státu anebo jsou státní organizací příslušnou hospodařit s majetkem státu, pokud tuto rezervu*

nevytváří nájemce podle písmena b), b) jsou nájemci hmotného majetku a k opravám najatého hmotného majetku jsou smluvně písemně zavázáni“.

Konečně § 28 odst. 1 zákona o daních z příjmů mj. stanoví, že „*hmotný majetek odpisuje poplatník, který má k tomuto majetku vlastnické právo*“.

Daňové předpisy tedy hovoří jednoznačně: subjektem, který může uplatňovat předmětné výdaje, je pouze vlastník hmotného majetku, zde konkrétně pan J. J. st. To platí i pro tvorbu rezerv dle § 7 zákona o rezervách. Daňové předpisy v tomto ohledu nezmiňují účastníky sdružení, kteří mají hmotný majetek (věci jednotlivě určené) v bezplatném užívání. Interní dohoda mezi účastníky sdružení nemůže modifikovat či derogovat kogentní ustanovení zákona o daních z příjmů či zákona o rezervách. Na tom nic nemění ani poukaz stěžovatele na § 12 zákona o daních z příjmů. Toto obecné ustanovení o dělení příjmů a výdajů ve sdružení je konkretizováno dalšími (výše citovanými) ustanoveními zákona o daních z příjmů a zákona o rezervách. I v odborné literatuře je navíc všeobecně akceptováno, že rozdělování odpisů investičního majetku mezi jednotlivé účastníky sdružení za situace, kdy vlastnické právo k tomuto majetku má pouze jeden z účastníků, je chybou (viz Salačová, M. Sedláková, E.: Komentář k § 12, novely zákona o daních z příjmů. Poradce, 1998, č. 4, s. 36-37, Koráb, M.: Výklad k dani z příjmů fyzických osob – uplatňování výdajů ve sdružení. Finanční, daňový a účetní bulletin, 1997, s. 50 či Macháček, I.: Podnikání ve sdružení. Daně a právo v praxi, 2006, č. 3, s. 2 a násl.).

V souvislosti s výše uvedeným Nejvyšší správní soud také poznamenává, že stěžovatel není ani nájemcem předmětných nemovitostí (má je v bezplatném užívání), takže není případná jeho argumentace tím, že nájemce může uplatňovat rezervy tehdy, jestliže je to dohodnuto v nájemní smlouvě, a že může provádět se souhlasem vlastníka i odpisy hmotného majetku.

Na názoru Nejvyššího správního soudu na danou věc nemůže nic změnit ani poukaz stěžovatele na zaměstnance pracující pro sdružení, kteří mají uzavřenou pracovní smlouvu jen s jedním účastníkem sdružení, neboť to se zde posuzovanou věcí nesouvisí. Je na účastnících sdružení, aby si dohodli takový způsob rozdělování příjmů i výdajů v rámci sdružení, který bude vyhovovat všem účastníkům, ovšem musí se tak stát za respektování kogentních ustanovení daňových předpisů.

Se stěžovatelem lze souhlasit v tom, že předvídatelnost práva je důležitým atributem právního řádu a principem, který je třeba dodržovat. V tomto smyslu se již mnohokrát vyslovil i Ústavní soud, např. ve svém nálezu ze dne 11. 5. 2005, sp. zn. II. ÚS 487/03: „*Ústavní soud již ve své judikatuře konstatoval, že ke znakům právního státu a mezi jeho základní hodnoty patří neoddělitelně princip právní jistoty (čl. 1 odst. 1 Ústavy), jehož nepominutelným komponentem je nejen předvídatelnost práva, nýbrž i legitimní předvídatelnost postupu orgánů veřejné moci v souladu s právem a zákonem stanovenými požadavky.*“ Rovněž Nejvyšší správní soud se k těmto otázkám vyslovil, kupř. v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 - 132, www.nssoud.cz, když definoval pojem „správní praxe“: „*Správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna, dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je rádně odůvodněna závažnými okolnostmi*“.

V daném případě lze konstatovat, že správce daně skutečně vůči stěžovateli ve vztahu ke zdaňovacím obdobím let 1997 a 1998 postupoval tak, že akceptoval jeho (výše uvedený) výklad daňových předpisů, což ve stěžovateli mohlo vzbudit očekávání, že takto bude správce daně postupovat i nadále. Na druhou stranu je však zřejmé, že u těchto zdaňovacích období

správce daně postupoval nesprávně, v rozporu s příslušnými předpisy a jejich ustáleným výkladem. Nejvyšší správní soud se domnívá, že v takovém případě je změna přístupu správce daně akceptovatelná. Není totiž výrazem libovůle správních orgánů, ale nápravou dřívějšího pochybení, tedy přizpůsobení postupu platné právní úpravě; to lze považovat za příklad oněch závažných okolností, které Nejvyšší správní soud zmínil v citovaném usnesení rozšířeného senátu.

Nejvyšší správní soud se tak ztotožnil se závěrem žalovaného i krajského soudu, že stěžovatel nemohl řádně uplatnit do daňových výdajů odpisy předmětných nemovitostí ani rezervy na jejich opravu.

Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu tedy právo na náhradu nákladů řízení, které mu však nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. srpna 2009

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu