



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudkyň JUDr. Lenky Kaniové a Mgr. Daniely Zemanové v právní věci žalobce **O. B. – S.**, zastoupeného Mgr. Evou Valvodovou, advokátkou se sídlem Jandova 3/10, 190 00 Praha 9, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně** se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno (poštovní příhrádka 372), proti rozhodnutí ze dne 8. 4. 2003, č. j. 110-6438/2002-0106, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 6. 9. 2006, č. j. 31 Ca 24/2006 - 27,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 6. 9. 2006, č. j. 31 Ca 24/2006 - 27, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Dodatečným platebním výměrem ze dne 28. 5. 2002 vyměřil Finanční úřad v Rožnově pod Radhoštěm žalobci jako plátcí daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků za zdaňovací období roku 1999 ve výši 2 127 475 Kč: při daňové kontrole totiž zjistil, že smluvní vztah, který byl navenek označen jako vztah ze smlouvy o dílo, byl ve skutečnosti pronájmem pracovní síly a fyzické osoby pracující pro žalobce vykonávaly závislou činnost ve smyslu § 6 odst. 2 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Žalobce tak měl zdanit veškerý příjem zaměstnanců ze závislé činnosti, nikoli pouze částku vyplacenou na mzdy.

Odvolání proti tomuto platebnímu výměru zamítl žalovaný svým rozhodnutím ze dne 8. 4. 2003. Přisvědčil správci daně v tom, že smlouvou o dílo bylo zastřeeno (§ 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků – dále jen „daňový řád“) zprostředkování práce zaměstnancům ze Slovenska (ti jako poplatníci byli povinni dbát příkazů plátce – žalobce); jednalo se tedy o pronájem pracovní síly a příjmy pracovníků bylo nutno posoudit jako příjmy z obdobného poměru ve smyslu § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

O žalobě, již žalobce napadl rozhodnutí žalovaného, rozhodl Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 21.10.2004 tak, že vyslovil nicotnost napadeného rozhodnutí i dodatečného platebního výměru. Nejvyšší správní soud však ke kasační stížnosti žalovaného tento rozsudek zrušil svým rozsudkem ze dne 12.1.2006 a uložil krajskému soudu, aby napadené rozhodnutí přezkoumal po věcné stránce.

Krajský soud v novém řízení zamítl žalobu rozsudkem ze dne 6.9.2006. Poté, co vymezil znaky závislé činnosti, shledal právě takový vztah závislosti mezi žalobcem a pracovníky, jimž vyplácel příjem. Skutečný obsah smluvních vztahů ze smlouvy o dílo uzavřené mezi žalobcem jako objednatelem a žalobcem jako zhotovitelem směřoval k mezinárodnímu pronájmu pracovních sil, tedy k pracovněprávnímu vztahu. Z příjmů pracovníků – poplatníků, které jim plynuly od žalobce jako plátce daně v České republice, byla ostatně srážena záloha na daň ve výši zvláštní sazby. Žalobce sám prohlásil, že se jedná o příjmy plynoucí zaměstnancům, kteří u něj vykonávali práci podle jeho příkazů ve smyslu § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, i když na základě smluvního vztahu byly tyto příjmy vypláceny prostřednictvím osoby se sídlem nebo bydlištěm v zahraničí. Zdaňování příjmů plynoucích zaměstnancům v souvislosti s výkonem závislé činnosti u zaměstnavatele v ČR je v souladu s § 6 odst. 1 písm. a), § 6 odst. 2 a § 22 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Proti rozsudku Krajského soudu v Brně podal žalobce kasační stížnost. Zdůraznil, že k mezinárodnímu pronájmu pracovních sil dojít nemohlo, protože na obou stranách vztahu stála totožná fyzická osoba; je přitom vyloučeno, aby tato osoba sama sobě pronajala své zaměstnance. Při mezinárodním pronájmu pracovních sil si tuzemský zaměstnavatel pronajme pracovníky zahraničního subjektu, kterým nevyplácí mzdy, i když konají podle jeho pokynů, a to proto, že je proplácí na základě faktury za provedené práce zahraničnímu subjektu. Takový tuzemský zaměstnavatel musí mít právní subjektivitu a bydliště na území ČR; u žalobce však nebyla splněna ani jedna z těchto skutečností. Žalobce má bydliště v B. na území Slovenské republiky, a je tedy zahraniční fyzickou osobou (§ 21 odst. 2 obchodního zákoníku), která na území ČR podnikala prostřednictvím své organizační složky postrádající právní subjektivitu. Za poplatníka není možno považovat organizační složku, ale přímo zahraniční osobu. Žalobce je rezidentem Slovenské republiky (srov. čl. 4 Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění, publikované pod č. 257/1993 Sb. m. s.), a v ČR tak zdanění podléhají jen příjmy, které mu plynou z činnosti vykonávané prostřednictvím zdejší stálé provozovny.

Pro užití § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů tak nebyl důvod, protože v hodnoceném vztahu chyběl tuzemský zaměstnavatel s právní subjektivitou. To, že mezi sebou uzavřely obchodní smlouvu organizační složka podniku s podnikatelem, je sice případně v rozporu s ustanoveními obchodního zákoníku, ale nemůže to mít vliv na žalobcovu daňovou povinnost. To, že žalobce vyslal své zaměstnance pracovat do své organizační složky na území ČR, mohlo být v posuzované době chápáno jako vyslání zaměstnanců na pracovní cestu, ale nikoli jako mezinárodní pronájem pracovní síly. (Na okraj žalobce poznamenal, že v obdobném žalobcově sporu týkajícím se zdaňovacího období roku 2000 vyslovil Krajský soud v Brně pochyby ohledně totožnosti smluvních stran a jejich právní subjektivity a rozhodnutí žalovaného zrušil jako nepřezkoumatelné.)

Správci daně žalobce vytkl, že při stanovení daně vycházel z faktur „zhotovitele“ založených v účetnictví žalobce. Ve fakturách se sice uvádí, že je účtováno za konkrétní stavební práce, avšak to nemusí znamenat, že celá částka zaplacená žalobcem „zhotoviteli“

byla vynaložena na mzdy. Správce daně nezkontroloval, zda „zhotovitel“ do fakturované částky nezahrnul i náklady na dopravu pracovníků, své režijní náklady, případně další položky; nemohl tak použít tyto faktury jako pomůcky, protože jejich adekvátnost nelze přezkoumat. Krom toho je patrné, že se nejednalo výlučně o mzdové náklady; není tak jasné, na základě jakých důkazů byla daň stanovena. Žalobce proto navrhl, aby rozhodnutí krajského soudu bylo zrušeno a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že žalobce sám se choval jako (zahraniční) plátce mzdy a v roce 1999 srážel daň z příjmů svých zaměstnanců převáděných ze Slovenské republiky s odkazem na smlouvu o dílo, činil tak ovšem v nesprávné výši. Žalovaný nepotvrdil názor správce daně I. stupně, podle nějž šlo o mezinárodní pronájem pracovní síly. Dospěl k závěru, že slovenští pracovníci vykonávali na území ČR pro žalobce pracovní činnost prostřednictvím jeho zdejší stálé provozovny. Tato činnost byla činností závislou ve smyslu § 6 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů, a podléhala proto zdanění v ČR. Žalovaný nikdy netvrdil, že daň byla žalobci předepsána k přímému placení proto, že by byl prokázán tzv. mezinárodní pronájem pracovní síly. Naopak vycházel z toho, že žalobce sám deklaroval své postavení plátce a smlouva o dílo to nijak nevyvracela. Sám žalobce se smlouvy o dílo dovolával a označoval ji za standardní obchodní vztah mezi objednatelem a zhotovitelem, který je v souladu s obchodním zákoníkem; žalovaný se proto musel touto smlouvou zabývat a hodnotit ji co do daňových dopadů. Z hlediska § 2 odst. 7 daňového řádu tato smlouva zastírala skutečný stav – faktickou činnost odpovídající pracovněprávním vztahům. Krajský soud se sice o mezinárodním pronájmu pracovních sil zmínil, ale své rozhodnutí na tomto závěru nezaložil; i on uzavřel, že smlouva zastírala skutečné pracovněprávní vztahy.

Tvrzení o tom, že žalobce vyslal své slovenské zaměstnance do ČR na pracovní cestu, je zcela nové, a navíc je v rozporu s tím, co žalobce doposud tvrdil i jak se sám – z hlediska daňových povinností svých zaměstnanců v ČR – choval. Pro postup finančních orgánů není navíc určující soukromoprávní úprava vztahů mezi subjekty, ale veřejnoprávní (daňová) úprava. Není pravda, že by finanční orgány dostatečně neobjasnily důvody, pro něž považovaly fakturované částky výlučně za mzdu. Bez ohledu na to, že finanční orgány tyto částky výlučně za mzdu nepovažovaly, je skutečností, že právě popisem a zdůvodněním výpočtu výše částky, ze které měl žalobce srážet daň, se žalovaný ve svém rozhodnutí zabýval. Žalobce napadl i výrok III rozsudku krajského soudu, neuvedl však proč.

Kasační stížnost je důvodná.

Žalobce už v žalobě namítl, že v žalobcově věci nemohlo jít o mezinárodní pronájem pracovních sil; krajský soud však závěr o tomto typu smluvního vztahu bez dalšího převzal. Žalovaný se domnívá, že krajský soud se (stejně jako on sám) o tomto pojmu zmínil, ale své rozhodnutí na něm nezaložil; věc je však složitější. Závěry o zastřeném pracovněprávním vztahu a o mezinárodním pronájmu pracovních sil jsou navzájem propojeny a v rozhodnutí žalovaného ani v rozhodnutí krajského soudu je od sebe nelze oddělit. Žalovaný ani krajský soud tento institut nevyloučili ze svých úvah; u krajského soudu je tato „zmínka“ zřetelně vyústěním argumentace („*Skutečný obsah smluvních vztahů směřoval k mezinárodnímu pronájmu pracovních sil, který se na jejich základě realizoval.*“), po níž následuje (ve vztahu k dané námitce) už jen odkaz na rozhodnutí Ústavního soudu a rekapitulace daňových důsledků, které pro žalobce mělo jeho počínání. Mezinárodní pronájem pracovních sil předpokládá dvě strany smluvního vztahu, z nichž každá má právní

subjektivitu. Žalobce v žalobě srozumitelně vysvětlil, že „zhotovitel“ i „objednatel“ ze smlouvy o dílo jsou ve skutečnosti jednou a toutéž osobou, pouze podnikající s jedním dodatkem v České republice a s jiným ve Slovenské republice. Krajský soud však bez ohledu na to setrval na argumentu o mezinárodním pronájmu pracovních sil.

Tento argument přitom nebyl ani nutný. Krajský soud se v předcházející části odůvodnění svého rozsudku věnoval pojmu závislé činnosti a dovodil, že právě takového charakteru byla činnost, kterou vykonávali pracovníci ze Slovenska pro žalobce. To ostatně žalobce nepopíral; sám ostatně odvedl za tyto pracovníky daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, a povahu vztahu mezi ním samým a pracovníky tak jasně deklaroval. Nutno podotknout, že sám žalobce ve svém odvolání zdůrazňoval, že mezi O. B. – N. a O. B. – S. existoval standardní vztah ze smlouvy o dílo, zatímco v žalobních námitkách zvolil odlišnou argumentaci; i to mohl krajský soud hodnotit, ovšem neučinil tak. Krajský soud sice přiléhavě uvádí, že vztahy mezi žalobcem a pracovníky byly charakteru pracovněprávního, avšak dovozuje tento závěr právě z toho, že pracovní síla byla předmětem mezinárodního pronájmu. Je vhodné upozornit i na to, že – jak krajský soud výslovně uvádí – „obsah smluv o dílo uzavřených mezi žalobcem jako objednatel a žalobcem jako zhotovitelem odpovídal pracovněprávnímu vztahům“. Zdejší soud má však jisté pochyby o tom, zda se krajský soud mohl s obsahem smlouvy o dílo skutečně seznámit: součástí daňového spisu totiž žádná kopie této smlouvy není.

To, že krajský soud při svém rozhodování nevyloučil, že ve věci šlo o mezinárodní pronájem pracovních sil, je patrné i z dalších jeho úvah, v nichž se soud dovolává týchž ustanovení zákona o daních z příjmů, která použil žalovaný. Krajský soud potvrdil jako správné to, že správce daně doměřil daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti podle „§ 6 odst. 1 písm. a) a odst. 2“ zákona o daních z příjmů. Ustanovení § 6 odst. 2 se dotýká právě mezinárodního pronájmu pracovních sil, jak jej blíže definuje pokyn D-151. Aplikace tohoto ustanovení předpokládá dohodu mezi tzv. ekonomickým zaměstnavatelem – daňovým rezidentem využívajícím práce zaměstnanců, kteří mají formálně právně uzavřenu pracovní smlouvu s daňovým nerezidentem – pronajímatelem pracovní síly, jehož prostřednictvím je zaměstnancům vyplácena odměna za práci. Příjem zaměstnanců se pak v souladu s mezinárodními smlouvami zdaňuje ve státě ekonomického zaměstnavatele. V projednávané věci se ale – jak žalobce zdůraznil již v žalobě a opětovně v kasační stížnosti – nevyskytují žádní dva zaměstnavatelé, nýbrž pouze žalobce, který má bydliště na Slovensku a v České republice podniká prostřednictvím své organizační složky (stále provozovny). Na žalobce se tak nemůže vztahovat § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů, který za tzv. ekonomického zaměstnavatele označuje osobu definovanou v § 2 odst. 2 – tedy poplatníka, který má na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržuje; tuto podmínku žalobce nesplňuje. Žalobcova povinnost odvádět jako plátce daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti neplyne z § 6 odst. 2, nýbrž z § 38c zákona o daních z příjmů. Toto ustanovení odkazuje na § 2 odst. 3 zákona o daních z příjmů, které upravuje daňovou povinnost poplatníků nespádajících pod definici § 2 odst. 2, a týká se právě zahraničních osob, které mají na území České republiky stálou provozovnu (což je žalobcův případ) nebo zde zaměstnávají své zaměstnance déle než 183 dnů.

Žalovaný žádné úvahy v tomto ohledu nevedl; proto také mylně označil § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů jako ustanovení, které na žalobce dopadá. I krajský soud zhodnotil věc nesprávně, a tento omyl tak žalovanému nevytkl. K tomu, aby žalovaný zaměřil svou argumentaci správným směrem, bylo především zapotřebí, aby se zabýval tím, zda smlouva o dílo uzavřená mezi stranami O. B. – S. a O. B. – N. je platná. Žalovaný ve

vyjádření ke kasační stížnosti naznačuje, že předmětem jeho zkoumání není soukromoprávní úprava vztahů mezi subjekty; v tom však nemá pravdu. Platnost smlouvy, na jejímž základě byly vykonávány činnosti, které podle správce daně založily povinnost určitého daňového subjektu odvádět daň, je předběžnou otázkou ve smyslu § 28 daňového řádu; jelikož o ní pravomocně nerozhodl příslušný orgán (tedy obecný soud), měl si správce daně o této otázce učinit úsudek sám. Zkoumání platnosti smlouvy by přitom mělo být prvním krokem (srov. k tomu též rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2005, č. j. 1 Afs 63/2004 - 66, dostupné na www.nssoud.cz); až v návaznosti na výsledek tohoto zkoumání může případně následovat hodnocení podle § 2 odst. 7 daňového řádu (srov. rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, dostupné na www.nssoud.cz).

O tom, že „vztah ze smlouvy o dílo“ byl nevhodně pojmenován a že ve skutečnosti šlo o vztah, který vykazoval znaky pracovněprávního poměru, však ani nebylo sporu: jinak by nebylo důvodu k tomu, aby žalobce odváděl daň za pracovníky ze Slovenska, což dobrovolně činil. Hlavní neshoda mezi žalobcem a správcem daně spočívala v tom, v jaké výši měla být tato daň odvedena. Správce daně žalobci vytkl, že odváděl daň pouze z tzv. čisté mzdy pracovníků; zvýšil proto zdaňovaný příjem o cenu za stavební práce provedené na jednotlivých akcích třetími osobami. Žalobce správci daně vytýká – a činil tak už i v žalobě – že do základu daně zahrnul i částky, které tam nepatřily, aniž to zdůvodnil. Správce daně podle žalobce jednak nezkoumal, zda „zhotovitel“ nezahrnul do fakturované částky i třeba jiné náklady než mzdové – např. náklady na dopravu pracovníků, režijní náklady. Zdejší soud má za to, že tato pochybnost tu nevzniká, neboť správce daně vždy od každé vyfakturované částky odečetl položku „režie“; bylo přitom věcí „zhotovitele“, aby do této položky zahrnul všechny své „režijní náklady, náklady na dopravu pracovníků apod.“ odlišné od nákladů mzdových, o nichž se žalobce zmiňuje v kasační stížnosti.

Mezi částkami, které „zhotovitel“ fakturoval „objednateli“ a které byly zahrnuty v položce „režie“, však byly i náklady vynaložené na subdodávky provedené třetími osobami. Tyto náklady správce daně vyňal z položky „režie“, a naopak je připočetl ke mzdovým nákladům. Žalobce poukazuje na to, že tento svůj krok správce daně uspokojivě neobjasnil, a neučinil tak ani žalovaný, ani krajský soud. V tom je žalobci nutno přisvědčit. Ve zprávě o daňové kontrole se uvádí pouze to, že ve věci jde o mezinárodní pronájem pracovní síly, a správce daně proto zvýšil příjem, který se považuje za příjem zaměstnance, mj. právě o částky uhrazené třetími osobami za provedené stavební práce. Nerozlišuje se zde přitom mezi skutečnými zaměstnanci, které žalobce zaměstnával na Slovensku pod označením O. B. – N., a mezi třetími osobami – podnikateli, které pro žalobce také prováděly stavební práce (podle výčtu obsaženého ve zprávě se jedná převážně o fyzické osoby, ale je tu označena i jedna obchodní společnost). V rozhodnutí o odvolání žalovaný hovoří převážně o zaměstnancích O. B. – N. a o pracích jimi prováděných, a zmiňuje-li se o smlouvách o dílo, činí tak pouze při popisu vztahu mezi „zhotovitelem“ (O. B. – N.) a „objednatelem“ (O. B. – S.) a k tomu dodává, že touto smlouvou bylo zastřeno zprostředkování práce zaměstnancům (rozuměj skutečným zaměstnancům O. B. – N.). I k třetím osobám, které pro žalobce vykonávaly stavební práce a s nimiž žalobce uzavřel smlouvu o dílo, by se snad mohlo vztahovat hodnocení žalovaného, podle něž „podnikatel může uzavřít i obchodně závazkové vztahy ve smyslu příslušných ustanovení obchodního zákoníku, avšak je-li předmětem takové smlouvy jen zajištění pracovníků pro výkon práce dle potřeb podnikatele, je správce daně oprávněn (...) při uplatňování daňových zákonů posoudit skutečný obsah takového právního úkonu“. Z celkové argumentace to ale nijak zřetelné není, protože i nadále se v rozhodnutí hovoří jen o „zaměstnancích“ a opakuje se závěr uvedený již ve zprávě o daňové kontrole,

totiž že příjem zaměstnanců byl zvýšen o částky, které byly součástí režie, aniž se tento závěr zdůvodňuje.

Žalobce tedy právem v žalobě namítal, že finanční orgány svůj postup řádně nevysvětlily, a domáhal se u soudu nápravy. Krajský soud však neshledal rozhodnutí finančních orgánů, resp. rozhodnutí žalovaného, vadným. Podpořil závěry žalovaného vymezeních charakteristických znaků závislé činnosti a odvolal se na usnesení Ústavního soudu ve věci III. ÚS 31/02, podle nějž je doměření daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti na místě v případě, že zaměstnavatel obchází povinnosti uložené mu zákonem o zaměstnanosti a místo aby zajišťoval plnění běžných úkolů vyplývajících z předmětu jeho činnosti svými zaměstnanci, sjednává s třetími osobami smlouvy o dílo. Není vyloučeno, že finanční orgány spatřovaly u žalobce právě takové jednání (tzv. „švarcsystém“) – tedy že žalobce uzavíral smlouvy o dílo se třetími osobami (jimž potom vyplácel částky zahrnuté do položky „režijní náklady“), ačkoli sjednáváno bylo provedení stavebních prací – tedy žalobcův předmět činnosti, který byl povinen zajišťovat pomocí svých zaměstnanců. (Jedná se o otázku odlišnou od otázky, zda „smlouva o dílo“ mezi „objednatelem“ a „zhotovitelem“ byla skutečně smlouvou o dílo, nebo něčím jiným: zde šlo skutečně o interní vztah mezi žalobcem jako zahraniční právnickou osobou a jeho organizační jednotkou – stálou provozovnou v České republice, případně o vztah mezi žalobcem a jeho skutečnými zaměstnanci.) Ve zprávě o daňové kontrole, ve sdělení důvodu rozdílu mezi daní přiznanou a daní vyměřenou ani v rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru však finanční orgány tento svůj postoj jednoznačně nevyjádřily. Krajský soud pak nemohl a neměl toto pochybení napravovat svými vlastními argumenty v situaci, kdy v rozhodnutí žalovaného zcela chybějí úvahy opravňující jej k takovému závěru.

Krajský soud tak v dalším řízení vytkne žalovanému vady, jichž se při vytváření svého úsudku dopustil, a uloží mu, aby je v novém rozhodnutí odstranil. Rozumí se přitom, že budou-li se úvahy žalovaného vskutku ubírat tím směrem, jaký krajský soud ve svém rozsudku naznačil, bude zapotřebí především posoudit platnost smlouvy o dílo uzavřené mezi stranami O. B. – S. a O. B. – N., provést dokazování k tomu, zda mezi žalobcem a třetími osobami skutečně šlo o závislou činnost (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu publikované pod č. 572/2005 Sb. NSS); setrvá-li žalovaný na tom, že žalobce i třetí osoby předstírali smlouvu o dílo, ač ve skutečnosti chtěli uzavřít smlouvu pracovní, musí k tomu snést i důkazy (srov. rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89, dostupné na www.nssoud.cz). Dále je třeba vzít v úvahu i to, že žalobce sám jako „objednatel“ byl zároveň zhotovitelem ze smlouvy o dílo uzavřené se společnostmi K., spol. s r. o., a X., s. r. o.; zhotovitel přitom může plnit své závazky ze smlouvy o dílo nejen svými zaměstnanci, ale může k tomu za jistých okolností využít i jiné právnické či fyzické osoby, které pak dílo provedou s pomocí svých zaměstnanců ve smyslu § 1 odst. 6 zákona č. 1/1991 Sb., o zaměstnanosti (srov. k tomu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2007, č. j. 6 Ads 55/2005 - 58, dostupné na www.nssoud.cz).

Žalobce se svou kasační stížností tedy úspěš. Nejvyšší správní soud proto zrušil napadený rozsudek a vrátil věc Krajskému soudu v Brně k dalšímu řízení, v němž bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí o věci rozhodne Krajský soud v Brně i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. srpna 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu