



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Ludmily Valentové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobce: **ZZN Žďár n. S., a. s.**, se sídlem Jihlavská 18, Žďár nad Sázavou, zast. advokátem JUDr. Vladimírem Hodboděm, CSc., se sídlem SAK Veverí 46, Brno proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, nám. Svobody č. 4, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 7. 2008, č. j. 31 Ca 196/2006 - 45,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2006, č. j. 12587/06/FŘ-120 ve věci daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2000. Důvodem doměření daně byla přitom skutečnost, že stěžovatel uplatnil do daňově účinných výdajů zůstatkovou cenu nemovitostí zahrnutých do jeho obchodního majetku ve výši 45 717 254 Kč, správce daně dospěl však k závěru, že tyto výdaje byly uplatněny v rozporu s ust. § 24 odst. 2 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, neboť u předmětných nemovitostí nedošlo v uvedeném zdaňovacím období k převodu vlastnických práv; samotným zahrnutím nemovitostí do konkursní podstaty nedošlo k převodu vlastnického práva.

I.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvod dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále s. ř. s.); jako nesprávné posouzení právní otázky považuje názor krajského soudu ohledně okamžiku, ke kterému lze uplatnit jako výdaje (náklady), zůstatkovou cenu hmotného majetku při jeho soupisu do konkursní podstaty.

Dle soudu nebyla mezi účastníky sporná skutečnost, že o vyřazení nemovitostí a zahrnutí jejich zůstatkové ceny do daňových výdajů lze účtovat až v okamžiku převodu vlastnických práv. Stěžovatel nikdy neomezoval otázku právního posouzení případu pouze na zjištění, ke kterému okamžiku přechází vlastnické právo, jako, dle názoru krajského soudu, jediné podmínky možnosti odepsání zůstatkové ceny nemovitostí. Stěžovatel zásadně nesouhlasí s výhradně jazykovým výkladem užití právní normy, tj. - § 24 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů; odkazuje v této souvislosti na judikaturu Ústavního soudu. Dle názoru stěžovatele vykazuje postup krajského soudu znaky formalismu, když soud zcela pominul zejména teleologický výklad posuzované právní normy. Stěžovatel již v předchozím řízení upozorňoval na obsah vlastnického práva, tak, jak vyplývá z ustanovení § 123 občanského zákoníku – tj. právo věc držet, užívat, požívat její plody a užítky a nakládat s ní. Soupisem věcí do konkursní podstaty potom, dle stěžovatele, veškerá výše uvedená oprávnění přecházejí na správce konkursní podstaty - viz § 18 zákona o konkursu a vyrovnání (ZKV), vč. dostupné judikatury. Okamžikem soupisu do konkursní podstaty tak původní vlastník zcela pozbývá oprávnění věc držet, k tomu je oprávněn správce konkursní podstaty - na výzvu správce je povinen věc i vydat (§18 odst. 4 ZKV). Stejně tak je správce oprávněn brát užítky z věci, jakož i s věcí disponovat (§ 18 odst. 1 a 3 ZKV). Soupisem věcí do konkursní podstaty tedy fakticky dochází k omezení veškerého obsahu vlastnického práva a věc se stává z obchodního i jakéhokoli jiného hlediska pro společnost neupotřebitelnou již tímto okamžikem. Dle stěžovatele je tedy pro věc podstatné faktické vlastnictví, nikoli vlastnictví de iure.

Stěžovatel dále uvádí, že účelem a smyslem zahrnutí zůstatkové ceny hmotného majetku do výdajů (nákladů) je možnost jednorázového odpisu tohoto majetku, který také jednorázově nemůže poplatník využít za účelem dosahování zisku. Všechny případy, kdy tak lze dle zákona o daních z příjmů učinit, jsou vázány k možnosti odpisu zůstatkové ceny již v okamžiku ztráty možnosti jeho využívání. Tak je tomu v případě § 24 odst. 2 písm. b) – bod 1 – vyřazením – nejsou používány, bodu 2 – prodejem – v tomto případě evidentně předpokládal zákonodárce prodej přímo vlastníkem, nikoli SKP, likvidací, předáním nebo zničením. Ve všech těchto případech bylo záměrem zákonodárce vázat okamžik možnosti odpisu k okamžiku jejich faktického pozbytí. Stěžovatel zdůrazňuje, že od okamžiku, kdy tento majetek přestane být hospodářsky přínosný, poplatník ztratil možnost jej řádně odepisovat dle § 26 a násl. zákona o daních z příjmů. Jako výdaje je možné odepisovat pouze výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Okamžikem, kdy předmětné nemovitosti byly sepsány do konkursní podstaty úpadce, ztratil stěžovatel veškerá oprávnění vyplývající z vlastnického práva a věc pro něj od tohoto okamžiku ztratila svoji využitelnost. Tímto okamžikem tedy nebylo možné nemovitosti odepisovat řádně podle § 26 zákona, neboť tyto nemohly být užívány a nejednalo by se o náklady vynaložené na dosažení či udržení příjmů. Tyto odpisy by nemohly být správcem daně uznány. Stěžovatel v tomto kontextu podotýká, že zpeněžení konkursní podstaty může trvat a zpravidla i trvá několik let. V případě připuštění

možnosti odpisu zůstatkové ceny až při zpeněžení konkursní podstaty, by poplatník po celou dobu průběhu konkursu nemohl disponovat s nemovitostmi, nemohl by je tudíž ani řádně odepisovat a ani by nemohl odepsat jejich zůstatkovou hodnotu. Byl by závislý pouze na rychlosti průběhu konkursního řízení; takové holé vlastnictví by potom zpravidla vedlo ke značným finančním ztrátám, popř. i ke krachu poplatníka. Účelem a smyslem odpisů zůstatkové ceny je právě snížení negativních dopadů způsobených nemožností využívat majetek k dosažení zisku. K těmto dopadům došlo již okamžikem soupisu nemovitostí do konkursní podstaty, kdy nemohl stěžovatel nemovitosti využívat a odepisovat. Dle názoru stěžovatele by bylo zcela absurdní a zcela proti smyslu zákona, aby odpisy zůstatkové ceny hmotného majetku byly možné až při jejich zpeněžení, tedy mnohdy až po několika letech.

Krajský soud, dle stěžovatele, zcela pominul ustanovení § 24 odst. 2 písm. b) bod 3 podle kterého jsou výdaji podle odst. 1 také zůstatková cena hmotného majetku předaného povinně bezúplatně podle zvláštních předpisů. Zákon zde přitom neodkazuje na žádný speciální předpis konkrétně, ale jedná se o blanketní odkaz. Pomocí uvedeného ustanovení lze odepisovat zejména zůstatkovou cenu majetku vydaného v restitucích, není však žádný důvod, proč aplikaci tohoto ustanovení vyloučit i v případě majetku vydaného do konkursní podstaty – i v tomto případě se jedná o bezplatné předání a toto předání je povinné. Případnost aplikace tohoto ustanovení přímo dopadá na skutkový stav ve věci stěžovatele, vyplývá jak z logického tak i jazykového výkladu.

Stěžovatel tvrdí, že postupoval zcela v souladu se zákonem, když v okamžiku soupisu majetku do konkursní podstaty odepsal jeho zůstatkovou cenu. Čistě teoreticky by tento postup byl správný i v případě podání vylučovací žaloby. V tomto případě by hodnota zpět nabytého majetku, v případě úspěchu, tvořila zisk a byla by takto i zdaňována.

Stěžovatel se domnívá, že pouze zcela formálním výkladem žalovaného i krajského soudu byl určen okamžik, od kterého je možné odepsat zůstatkovou cenu majetku při jeho soupisu do konkursní podstaty. Z výše uvedených důvodů navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V doplnění kasační stížnosti uvádí stěžovatel dále důvod dle ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., neboť skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, nemá oporu ve spisech. Při odůvodnění svého rozhodnutí vycházel krajský soud ze skutečnosti, že nemovitosti byly sepsány do konkursní podstaty úpadce – žalobce. Tak tomu však zásadně není, neboť úpadcem je v tomto případě subjekt odlišný od žalobce (stěžovatele). Nemovitosti, které byly ve vlastnictví stěžovatele, tj. ZZN Žďár n. Sázavou, a. s. IČ 25304071 (který je předtím nabyt od úpadce), byly sepsány do konkursní podstaty úpadce, společnosti Zemědělské zásobování a nákup Žďár nad Sázavou, a. s. IČ 46347437, a to na základě ustanovení § 15 ZKV o neúčinnosti právních úkonů. Tyto skutečnosti soud prvního stupně vůbec nevzal v úvahu a vycházel z toho, že nemovitosti byly sepsány do konkursní podstaty žalobce (stěžovatele). Skutečnost, že krajský soud mylně ztotožnil žalobce s úpadcem, je zřejmá mimo jiné i z následujících pasáží odůvodnění napadeného rozsudku: odst. 2 „*K námitce žalobce uplatněné v odvolání uvádějící, že zahrnutím nemovitosti po prohlášení konkursu do konkursní podstaty žalobce*“, odst. 17- „*konkursní podstata je majetkem*

ve vlastnictví dlužníka, v tomto případě žalobce“, odst. 22 – „majetek nadále zůstává ve vlastnictví úpadce-žalobce,“ ...

Tyto skutečnosti byly zcela zřejmé ze spisového materiálu, o tomto nebylo mezi účastníky žádného sporu. Podobnost názvů dotyčných subjektů zřejmě vedla ke zcela zásadnímu pochybení soudu. Stěžovatel nebyl nikdy v konkursu ani na něj nebyl podán návrh; toto by bylo zřejmé i z nahlédnutí do úplného výpisu z obchodního rejstříku. Stěžovatel tedy upřesňuje, že setrvává na všech argumentech, které již uvedl v kasační stížnosti s tím, že tam, kde je pojednáváno o konkursní podstatě, je myšlena konkursní podstata nikoli stěžovatele, tedy společnosti ZZN Žďár n. S., a. s., neboť taková konkursní podstata nikdy neexistovala, ale konkursní podstata úpadce, společnosti Zemědělské zásobování a nákup Žďár nad Sázavou, a. s.

Žalovaný v písemném vyjádření odkazuje stran právního posouzení rozhodných skutečností, specifikace skutkového stavu a interpretace právní normy na správní spis, odůvodnění svého rozhodnutí a na vyjádření k žalobě ze dne 26. 3. 2007.

K argumentaci stěžovatele v kasační stížnosti uvádí, že není, dle jeho názoru, možné k domněle nesprávnému posouzení soudem, argumentovat akceptací vyjádření účastníků řízení ke skutečnosti, že pro zákonnost napadeného rozhodnutí je zásadní vlastnické právo k dotčeným nemovitostem, resp. jeho převod. Sám stěžovatel v odvolacím řízení a následně i v žalobě vycházel, pro zhodnocení možnosti zaúčtování předmětné částky do daňových výdajů, z posouzení převodu vlastnického práva jako zásadní otázky ve sporu. Soud k tomu pouze konstatoval, že tato skutečnost není mezi účastníky sporná, což je nepochybné. Dle právního názoru soudu, se kterým se žalovaný ztotožňuje, je pro konstatování zákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí klíčové zodpovězení otázky převodu vlastnického práva, jiný výklad zákon č. 586/1992 Sb. ke zjištěnému skutkovému stavu nepřipouští.

K námitce formálního výkladu žalovaný uvádí, že z daňového řízení ani z řízení před soudem nevyplývá, že se správce daně či soud omezil na jediný interpretační princip (jazykový výklad) a navíc, že by takový postup vedl k výkladu zákona, který by zapříčinil vydání nezákonného rozhodnutí. Stěžovatel odkazuje na výklad teleologický, jak však vyplývá ze spisového materiálu a napadeného rozsudku, rozhodnutí bylo vydáno zcela v souladu a ve smyslu zákona, odkaz k porušení účelu právní normy je tak neopodstatněný. Judikatura Ústavního soudu, které se stěžovatel dovolává a kterou žalovaný ani nezpochybňuje, není nikterak v rozporu se závěry učiněnými v této kauze. Žalovaný se řádně vypořádal s otázkou vlastnického práva ve vztahu k řízení dle zákona č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání, jsou zde odůvodněny dopady sepsání nemovitostí do konkursní podstaty do daňové povinnosti stěžovatele. Stěžovatel je vlastníkem nemovitostí i po jejich sepsání do konkursní podstaty. Právní úkon, na základě kterého došlo k převodu nemovitostí, je i po úspěšném odporu úkonem platným, avšak je neúčinný vůči věřiteli pro účely konkursního řízení z důvodů jednoznačně vymezených ZKV.

Stěžovatel se nad rámec daňového řízení i řízení před krajským soudem, dovolává aplikace ust. § 24 odst. 2 písm. b) bod 3 zákona o daních z příjmů a poukazuje na porušení tohoto ustanovení. Uvedená argumentace nebyla součástí žalobních bodů, nebyl dán tedy

zákonný podklad pro to, aby soud tuto otázku zkoumal. Jak stěžovatel sám uvádí, účelem tohoto ustanovení je možnost uplatnit zůstatkovou cenu nemovitosti vydané např. restituentovi, jako daňový výdaj. Obecně pak toto ustanovení dopadá na skutkový stav, kdy se nejedná o otázku vlastnického práva, odlišně od dané kauzy, resp. jeho převodu a pod. Jedná se o oprávnění toho, kdo byl povinen věc vydat (ke které mu ani do budoucna nesvědčí vlastnické právo), uplatnit příslušný daňový výdaj. Žalovaný trvá na svém stanovisku, že jeho postup byl zcela v souladu s ust. § 23 odst. 3 zákona o daních z příjmů, že tedy zvýšil základ daně u stěžovatele oprávněně.

K doplnění kasační stížnosti stěžovatelem žalovaný konstatuje, že toto bylo podáno až po uplynutí zákonné lhůty dle ust. § 106 s. ř. s. K námitkám stěžovatele, z nichž dovozuje vady řízení před soudem způsobené nedostatečně zjištěným skutkovým stavem, resp. záměnou stěžovatele a úpadce, žalovaný konstatuje, že soud na místech, která stěžovatel ve svém podání označuje v odst. 2 pouze rekapituluje průběh daňového řízení, neprovádí vlastní hodnocení skutkového stavu ani vlastní právní posouzení, není tak z uvedené věty možné usuzovat na důvodnost námítky stran ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Navíc odstraněním interpunkční nepřesnosti, resp. posunutím čárky za slovem *žalobce* před toto slovo, uvedená věta plně odpovídá zjištěnému skutkovému stavu, zde k rekapitulaci daňového odvolacího řízení. Co se týče dalšího odstavce 17 – ze soudem použité formulace vyplývá, že majetek, který je součástí konkursní podstaty, která podléhá konkursu a ohledně níž dlužník ztrácí své dispoziční právo, je v tomto případě ve vlastnictví žalobce, obecně přitom platí, že je ve vlastnictví dlužníka (úpadce). Uvedené konstatování je plně v souladu se skutkovým stavem. V odst. 20 – ze soudem použité formulace vyplývá, že žalobce stejně jako úpadce (analogie jejich postavení v daném případě) zahrnutím nemovitosti do konkursní podstaty zůstává vlastníkem svého majetku, byť ztrácí dispoziční oprávnění. Uvedené je opět plně v souladu se zjištěným skutkovým stavem. Stejně tak i v odstavci 22 soud pouze užívá analogii v postavení žalobce a úpadce. Žalovaný má za to, že namítané nejasnosti ohledně přesnosti odůvodnění a možnosti vyvození více výkladů k soudem správně hodnoceným skutečnostem, nemá vliv na nezákonnost výroku napadeného rozsudku. Rozsudek vychází ze správně zjištěného skutkového stavu, který má oporu ve spisovém materiálu a ze správného právního posouzení.

II.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu, přitom dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud předně považuje za vhodné předeslat, že důvody kasační stížnosti lze opřít jen o takové konkrétní právní či skutkové důvody, jež byly v řízení před krajským soudem přípustně uplatněny (viz § 71 odst. 2 věta třetí s. ř. s.), a tedy alespoň v základních rysech formulovány v žalobních bodech [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] obsažených v žalobě či jejím včasné rozšíření, a případně dále (i po uplynutí lhůty k podání či rozšíření žaloby) upřesněny či podrobněji rozvedeny, aniž by tím byly rozšiřovány. To platí jen za předpokladu, že uvedené právní či skutkové důvody mohl stěžovatel v žalobě či jejím včasné rozšíření uplatnit.

Současně je však rovněž nutno konstatovat, že na rozdíl od řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ovládaného přísnou koncentrační zásadou, pro řízení o kasační stížnosti soudní řád správní takovou koncentraci řízení nezakotvuje. Lhůta pro podání kasační stížnosti není současně lhůtou pro vymezení rozsahu, v jakém může Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu přezkoumat a v níž jediné může (s výjimkou stanovenou v § 106 odst. 3 s. ř. s.) stěžovatel kasační stížnost doplnit. Na rozdíl od řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, kdy ustanovení § 71 odst. 2 s. ř. s. výslovně uvádí, že rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body lze jen ve lhůtě pro podání žaloby, v řízení o kasační stížnosti soudní řád správní takovou koncentraci řízení nezakotvuje. Pokud Nejvyšší správní soud vůči stěžovateli neučiní výzvu podle § 106 odst. 3, nelze stěžovateli možnost doplnění kasační stížnosti omezit lhůtou uvedenou v druhé větě tohoto ustanovení. Tímto postupem by došlo k porušení práva stěžovatele na spravedlivý proces zakotvené v čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 31. 1. 2006, sp. zn. I. ÚS 390/05, též nálezy Ústavního soudu ze dne 14. 3. 2007, sp. zn. II. ÚS 136/06, vše přístupno na www.judikatura.cz)

Ve světle výše uvedeného nelze přisvědčit námitce žalovaného uplatněné ve vyjádření ke kasační stížnosti o opožděnosti a nepřipustnosti doplnění kasační stížnosti stěžovatelem. Nejvyšší správní soud proto přihlédl, při posouzení věci i k doplnění kasační stížnosti. Jinou otázkou však je, posouzení skutečností uplatněných v kasační stížnosti a jejím doplnění z hlediska ust. § 104 odst. 4, resp. § 109 odst. 4 s. ř. s.

Ze soudního spisu vyplynulo, že stěžovatel podal žalobu proti rozhodnutí žalovaného dne 23. 10. 2006, v níž požadoval 1) zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2006, č. j. 12587/06/FŘ-120 nebo 2) vyslovení nicotnosti uvedeného rozhodnutí.

Stěžovatel v žalobě konkrétně namítal, že správce daně a poté i žalovaný opřeli svá rozhodnutí o dodatečném vyměření daně a o odvolání výhradně o svůj právní názor, že správcem konkursní podstaty sepsané nemovitosti zůstaly po určitou dobu po jejich sepsu do konkursní podstaty úpadce zapsány v katastru nemovitostí ve prospěch daňového subjektu. Z toho pak učinili závěr, že tyto zůstaly v majetku daňového subjektu (žalobce). Tento závěr označil za rozporný s ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb. Dále konstatoval, že okamžikem, kdy správce konkursní podstaty předmětné nemovitosti sepsal do soupisu konkursní podstaty, se tyto staly majetkem úpadce (správce konkursní podstaty), bez ohledu, zda tato skutečnost byla, či je zapsána v katastru nemovitostí, když podle ust. § 18 odst. 2 zákona č. 328/1991 Sb., v jeho platném znění „*soupis je listinou, která správce opravňuje ke zpeněžení sepsaného majetku. Do soupisu se zapisují i věci, práva nebo jiné majetkové hodnoty, které nenáleží úpadci (§ 6 odst. 3), ale mají být zpeněženy; jejich zapsání do soupisu je správce povinen oznámit jejich vlastníku nebo jiné osobě, která s nimi nakládá, a jde-li o nemovitosti, i příslušnému katastrálnímu úřadu.* V žalobě je rovněž konstatováno, že tato právní norma sama o sobě vylučuje ustanovení § 133 odst. 2 občanského zákoníku, podle kterého „*převádí-li se nemovitá věc na základě smlouvy, nabývá se vlastnictví vkladem do katastru nemovitostí podle zvláštních předpisů, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak.*“ Stěžovatel rovněž opřel svoji argumentaci stran otázky nabytí vlastnického práva o příslušná ustanovení občanského zákoníku, zejm. ust. § 133 odst. 2 a tvrdí, že pouze v případě, nabývá-li se nemovitost smlouvou, a jenom smlouvou,

vlastnictví se nabývá až dnem vkladu; soupis do konkursní podstaty není smlouvou. Dále rozebírá skutečnosti, které se zapisují do katastru nemovitostí vkladem, a případy, kdy se tak činí záznamem; předmětem vkladu který je nutný pro vznik práva, je přitom pouze smlouva o převodu vlastnictví nemovitostí. Naproti tomu záznamem se do katastru nemovitostí zapisují právní vztahy k nemovitostem na základě listin, které podle zvláštních předpisů potvrzují nebo osvědčují právní vztahy k nemovitostem – tedy i soupis konkrétních nemovitostí správcem konkursní podstaty do podstaty. V žalobě je namítáno, že žalovaný chybně vycházel pouze ze zápisu v katastru nemovitostí, aniž by postupoval v souladu s příslušnými ustanoveními zákona č. 344/1992 Sb., o katastru nemovitostí. Žalovaný odůvodnil své rozhodnutí pouze odkazem na ust. § 133 odst. 2 občanského zákoníku, tedy na okamžik přechodu vlastnického práva k nemovitostem na základě smlouvy. Pokud správce konkursní podstaty předmětné nemovitosti sepsal do podstaty dne 18. 12. 2000, přestala být společnost ZZN Žďár n. S., jejich vlastníkem okamžikem jejich sepsání, tedy dnem 18. 12. 2000.

V žalobě je, dle názoru Nejvyššího správního soudu, žalobcem (stěžovatelem) vedena veškerá argumentace směřující k popření právního závěru žalovaného, totiž, že daňový subjekt neoprávněně uplatnil do výdajů – zůstatkovou cenu nemovitostí za zdaňovací období roku 2000, když předmětné nemovitosti nemohly být, dle názoru žalovaného, v roce 2000 vyřazeny z účetnictví, neboť samotným jejich zahrnutím do konkursní podstaty nedošlo k přechodu vlastnického práva. Takto vymezeným rámcem byl krajský soud vázán v řízení o žalobě, v těchto intencích lze poté vést i řízení před kasačním soudem.

Řízení ve správním soudnictví je plně ovládáno zásadou dispoziční a je na žalobci, zda proti rozhodnutí správního orgánu, jímž se zakládají, mění ruší nebo závazně určují jeho práva nebo povinnosti, podá žalobu u soudu či nikoliv, stejně tak je na něm, aby vymezil rozsah přezkumné činnosti soudu v žalobních bodech. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona (§ 75 odst. 2 s. ř. s.); Rozsah přezkumné činnosti soudu nelze proto v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu zúžit ale ani rozšiřovat nad rámec vymezený samotným žalobcem. V režimu správního soudnictví je nezbytné ve správním návrhu (žalobě) uvést žalobní body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení stran porušení zákona (příp. jiného právního předpisu), a jimiž ve vztahu k rozhodujícímu soudu vymezuje rozsah přezkumu zákonnosti žalobou napadeného správního rozhodnutí, jehož se žalobou dovolává.

V průběhu daňového i soudního řízení zcela zřetelným a určitým způsobem nastolil stěžovatel otázku, jejíž zodpovězení bylo meritem věci, tedy určit, k jakému okamžiku přechází vlastnické právo k nemovitostem sepsaným do konkursní podstaty pro účely daně z příjmů, konkrétně ke kterému okamžiku lze uplatnit jako daňově účinný výdaj zůstatkovou cenu hmotného majetku – nemovitostí, při jejich soupisu do konkursní podstaty – zda dnem, kdy byl proveden soupis, nebo až dnem, ke kterému byl proveden vklad do katastru nemovitostí. Stěžovatel v žalobě tvrdil, že okamžikem, kdy správce konkursní podstaty předmětné nemovitosti sepsal do soupisu konkursní podstaty, staly se tyto majetkem úpadce (správce konkursní podstaty); Stěžovatel - společnost ZZN Žďár n. S., a. s. přestal být jejich vlastníkem okamžikem sepsání, tj. dnem 18. 12. 2000.

Vytýká-li stěžovatel v kasační stížnosti krajskému soudu, že zcela pominul ustanovení § 24 odst. 2 písm. b) bod 3 zákona o daních z příjmů a nezabýval se otázkou, že výdajem daňově uznatelným je i zůstatková cena hmotného majetku předaného povinně bezúplatně podle zvláštních předpisů, je nutno konstatovat, že tímto ustanovením neargumentoval ani žalovaný ve svém rozhodnutí, ale ani se jeho aplikace nedovolával stěžovatel v odvolání ani tuto skutečnost nepředestřel v žalobě. Tuto námitku proto posoudil Nejvyšší správní soud dle ust. § 104 odst. 4 s. ř. s. jako nepřípustnou, a proto k ní nepřihlédl.

Nejvyšší správní soud vycházel při posouzení věci z následujících skutečností, které vyplynuly ze správního spisu:

Není předně ve věci sporná otázka skutková, neboť není pochyb o tom, že stěžovatel byl poplatníkem daně z příjmů právnických osob, jakož ani o tom, že si uplatnil ve svém účetnictví a v daňovém přiznání za rok 2000 jako daňový náklad vstupní cenu pozemků a zůstatkovou cenu odpisovaných nemovitostí, není sporná jejich specifikace ani výše zůstatkové ceny, která činila 45 717 254 Kč. Není sporné ani to, že dne 18. 12. 2000 byl proveden soupis předmětných nemovitostí ani to, že kupní smlouvy na předmětné nemovitosti, jak vyplynulo z údajů v katastru nemovitostí, byly zapsány s účinky vkladu nejdříve dne 3. 10. 2001, resp. následně ke dni 13. 3. 2002, 15. 4. 2002, 3. 5. 2002, 6. 12. 2002, 26. 5. 2003. Namítá-li proto stěžovatel nedostatek zjištěného skutkového stavu a dovozuje pochybení krajského soudu ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., přitom tak činí z některých nepřesných formulací v označení subjektů (správce konkursní podstaty, žalobce) v odůvodnění rozsudku, je nutno tuto námitku jako nedůvodnou odmítnout. Krajský soud argumentoval doslovnou dikcí zákona, lze tak připustit, že na stěžovatele tato přímo nedopadá, neboť stěžovatel není úpadcem, ale toliko do konkursní podstaty úpadce byl sepsán jeho majetek. Skutkový stav, z něhož krajský soud vycházel, je v souladu se stavem, z něhož vycházel správce daně i žalovaný a má oporu ve spisovém materiálu. Stěžovatelem vytýkané vady nemohou mít za následek nezákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Ze spisu vyplynulo, že na základě prohlášení ze dne 4. 4. 1997 společnost Zemědělské zásobování a nákup Žďár nad Sázavou, a. s., se sídlem Smetanova 34, Žďár nad Sázavou do společnosti ZZN Žďár n. S., a. s. se sídlem Smetanova 34, Žďár nad Sázavou, vložila okamžikem podpisu formou nepeněžitého vkladu blíže specifikované nemovitosti; právní účinky vkladu do katastru nemovitostí vznikly dnem 21. 4. 1997 (KÚ Žďár nad Sázavou), resp. dnem 22. 4. 1997 (KÚ Nové Město na Moravě). Jak ze spisu vyplynulo, tyto nemovitosti byly převedeny na stěžovatele ve lhůtě 6-ti měsíců před podáním návrhu na prohlášení konkursu na společnost Zemědělské zásobování a nákup Žďár nad Sázavou, a. s.

Stěžovatel na základě dokladu č. 92 a dokladu 510374 ze dne 31. 12. 2000 zaúčtoval na účet X Md účetní zůstatkovou cenu nemovitého majetku (předmětných nemovitostí), který byl sepsán do konkursní podstaty společnosti Zemědělské zásobování a nákup Žďár nad Sázavou a. s. (úpadce). Správce konkursní podstaty oznámil stěžovateli dne 3. 1. 2001, že předmětné nemovitosti přiložené k oznámení byly dne 18. 12. 2000 zapsány do

„částečného soupisu konkursní podstaty“ úpadce. Katastrální úřad provedl u uvedených nemovitostí již zapsaných ve prospěch stěžovatele zápis „omezení dispozičních práv“.

Na základě výše uvedeného oznámení stěžovatel vyřadil hmotný majetek (nemovitosti, které nabyt) z evidence. V daňovém přiznání za rok 2000 uplatnil poté jako daňový náklad dle § 29 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů zůstatkovou cenu těchto nemovitostí ve výši 45 717 254 Kč.

Správce daně na základě daňové kontroly vydal platební výměr, kterým stěžovateli doměřil daň z příjmů právnických osob ve výši 14 172 270 Kč. Správce daně přitom postupoval podle ust. § 23 odst. 10 zákona o daních z příjmů, podle kterého se pro zjištění základu daně vychází z účetnictví vedeného podle zvláštního předpisu. Zásadní pro stanovení základu daně bylo určit, kdy a jak mělo být o předmětném vyřazení majetku účtováno ve smyslu účetních předpisů. Žalovaný v podrobném odůvodnění svého rozhodnutí odkázal na příslušná ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění platném pro předmětné zdaňovací období, jakož i na ustanovení Opatření FMF č. j. V/20 100/1992 ze dne 15. 7. 1992, kterým se stanoví postupy účtování; zde je uvedeno, že při převodu vlastnictví k nemovitostem, které podléhají vkladu do katastru nemovitostí, se za den uskutečnění účetního případu považuje den doručení návrhu na vklad katastrálnímu úřadu. Z uvedeného, dle žalovaného, vyplývá jednoznačný úmysl zákonodárce, aby o vyřazení předmětných nemovitostí nebylo účtováno dříve, než dojde z hlediska právního ke změně vlastnických práv. Proto dospěl žalovaný k závěru, že předmětné nemovitosti měly být převedeny do počátečních stavů aktiv k 1. 1. 2001 a nemohly být v roce 2000 vyřazeny. Žalovaný svůj závěr rovněž odůvodnil mj. ustanovením § 15 odst. 1 písm. a) ZKV, konstatoval přitom, že samotným zahrnutím nemovitostí do konkursní podstaty nemohlo dojít a tudíž ani nedošlo k převodu vlastnických práv k nemovitostem na jiný subjekt, tím nemohlo dojít ani k uskutečnění účetního případu, který stěžovatel učinil.

Rozhodnutí žalovaného shledal krajský soud v souladu se zákonem a na právním hodnocení žalovaného setrval. Uvedl stran zásadní otázky ve věci, tj. okamžiku změny vlastnictví, že konkursní podstata je majetkem, který slouží k uspokojení věřitelů; prohlášením konkursu nedochází k žádné změně z hlediska vlastnictví nebo jiných věcných práv. Soupis majetku zahrnovaného do konkursní podstaty je podle § 18 odst. 2 ZKV listinou, která správce opravňuje pouze ke zpeněžení sepsaného majetku. Do soupisu se zapisují i věci, práva nebo jiné majetkové hodnoty, které nenáleží úpadci, ale mají být zpeněženy; jejich zapsání do soupisu je správce povinen oznámit jejich vlastníku nebo jiné osobě, která s nimi nakládá a jde-li o nemovitost, příslušnému katastrálnímu úřadu. Krajský soud uvedl, že k převodu majetku dochází až v průběhu rozdělení majetku mezi věřitele, což se také stalo v letech 2001 až 2003, kdy byly nemovitosti na základě kupních smluv nebo dražbou prodány.

Nejvyšší správní soud se se závěry, k nimž krajský soud dospěl, ztotožňuje.

Skutečnost, že o vyřazení nemovitostí lze účtovat až v okamžiku převodu vlastnických práv stěžovatel nezpochybňoval, sporným činí pouze to, kdy dojde ke změně vlastnických práv, přitom na tomto závěru závisí i posouzení toho, zda mohl již v roce 2000 předmětné nemovitosti vyřadit (tzn. pozbyl vlastnictví k nim) a zahrnout jejich

zůstatkovou cenu do daňově uznatelných nákladů postupem podle ust. § 24 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Výdaji (náklady) podle § 24 odstavce 1 zákona o daních z příjmů ve znění účinném pro období roku 2000 jsou také: a) odpisy hmotného majetku a nehmotného majetku (§ 26 až 33), b) zůstatková cena hmotného majetku a nehmotného majetku (§ 29 odst. 2), s výjimkou uvedenou v písmenu c) a § 25, a to u 1. pěstitelských celků, trvalých porostů a zvířat podle přílohy k tomuto zákonu, při jejich vyřazení, 2. prodaného nebo zlikvidovaného hmotného majetku a nehmotného majetku, který lze podle tohoto zákona odpisovat, 3. hmotného majetku předaného povinně bezúplatně podle zvláštních předpisů, snížená o přijaté dotace na jeho pořízení. (Za zvláštní předpisy lze přitom považovat v kontextu se smyslem uvedeného ustanovení např. zákon č. 403/1990 Sb., o zmírnění následků některých majetkových křivd, zákon č. 119/1990 Sb., o soudní rehabilitaci, zákon č. 87/1991 Sb., o mimosoudních rehabilitacích, zákon č. 229/1991 Sb., o úpravě vlastnických vztahů k půdě a jinému zemědělskému majetku, nebo zákon č. 42/1992 Sb., o úpravě majetkových vztahů a vypořádání majetkových nároků v družstvech).

Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatele, že žalovaný a poté i krajský soud věc posoudili pouze formalisticky na základě jazykového výkladu uvedeného ustanovení.

Nejvyšší správní soud již např. ve svém rozsudku 5 Afs 28/2003 - 69 ze dne 31. 8. 2004 uvedl, že „právní věda při popisu jednotlivých metod interpretace práva zjevně vychází ze základních představ o fungování práva v současné společnosti. Právní normy jsou vyjádřeny prostřednictvím normativních textů, které jsou výsledkem činnosti k tomu určených orgánů tvoří provázaný systém, v němž vznikají různé vztahy. Proto se na prvním místě zdůrazňuje výklad jazykový (gramatický), kterým se zjišťuje význam jednotlivých výrazů použitých v normativním textu, jejich kontext, apod. Dále se klade důraz na metody logického výkladu, které se opírají o poznatky formální logiky; v neposlední řadě se jedná o výklad systematický, teleologický a historický.

V této souvislosti poukazuje stěžovatel na názor vyslovený Ústavním soudem v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 21/96 ze dne 4. 2. 1997, podle kterého *„Soud není absolutně vázán doslovným zněním zákonného ustanovení, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit v případě, kdy to vyžaduje ze závažných důvodů účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku.“* Jakkoli se stěžovatel uvedeného rozhodnutí v kasační stížnosti dovolává, neshledává Nejvyšší správní soud případnost této argumentace v projednávané věci.

Žalovaný i krajský soud přistoupili k výkladu konformnímu s účelem a smyslem zákona a se zřetelem na relevantní právní principy.

V případě, že dochází k vyřazení nemovitosti z důvodu jejího prodeje, lze v souladu s uvedeným ustanovením zákona uplatnit daňovou zůstatkovou cenu jako daňový náklad v plné výši. V projednávané věci došlo k prodeji nemovitostí prokazatelně až v roce 2001 a později. Dikce ust. § 24 odst. 2 zákona, je dle přesvědčení Nejvyššího správního soudu, zcela jednoznačná a nepřipouští možnost několika výkladů, nezakládá nejasnosti a neodůvodňuje ani případný postup ve světle nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 4. 2008 sp.

zn. I. ÚS 2254/07, v němž soud uvedl: „V právním státě je třeba tvorbě právních předpisů věnovat nejvyšší péči. Přesto se však nelze vyhnout víceznačností, což plyne jak z povahy jazyka samotného, tak z abstraktnosti právních norem, jakož i z omezenosti lidského poznání, stejně jako z dynamické povahy sociální reality. Je-li k dispozici více výkladů veřejnoprávní normy, je třeba volit ten, který vůbec, resp. co nejméně, zasahuje do toho kterého základního práva či svobody. Tento princip *in dubio pro libertate* plyne přímo z ústavního pořádku (čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy ČR, nebo čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny základních práv a svobod a viz i stanovisko menšiny Pléna NSS in usnesení ze dne 29. 4. 2004, sp. zn. in 215/2004 Sb. NSS). Jde o strukturální princip liberálně demokratického státu, vyjadřující prioritu jednotlivce a jeho svobody před státem. Pravidlo *in dubio pro libertate* je vyjadřováno uplatňováním různých maxim ve všech oblastech veřejného práva. Má např. podobu pravidla *in dubio mitius* nebo pravidla *in dubio pro reo*“.

Nejvyšší správní soud není se stěžovatelem ve sporu o tom, že vlastnictví lze nabýt jistě nejen smlouvou, jak namítá stěžovatel, ale i na základě jiných skutečností (např. vydržením, darováním, děděním, na základě rozhodnutí, apod.). Takovýto důsledek „jiných skutečností“ by však musel být stanoven zákonem. Za takovou skutečnost, která by byla způsobila založit vznik vlastnického práva, nelze považovat samotný soupis majetku do konkursní podstaty; nadto z příslušných ustanovení ZKV naopak vyplývá, že samotným soupisem majetku do podstaty nedochází ke změně vlastnického práva, toliko k omezení s jeho dispozicí. Jak již bylo uvedeno, ke vzniku vlastnického práva může nepochybně dojít i na základě jiných skutečností stanovených v zákoně (§ 133 odst. 2 OZ). Měl-li by již okamžik zahrnutí majetku do soupisu konkursní podstaty založit vznik vlastnického práva, a tím i zánik vlastnického práva k předmětným nemovitostem stěžovateli, musel by zákon o konkursu a vyrovnání s touto skutečností vznik (zánik) práva výslovně stanovit.

Nabytím vlastnictví se rozumí vznik konkrétního vlastnického vztahu. Teprve vznikem vlastnictví dochází i ke vzniku oprávnění podle § 123 a současně od tohoto okamžiku nese nový vlastník veškerá nebezpečí zkázy, apod. U nemovitostí se vlastnické právo nabývá buď vkladem do katastru nebo účinností smlouvy; je rozhodné, zda se převádí nemovitost evidovaná v katastru nebo neevidovaná (§ 2 odst. 1 a 2 zákona č. 344/1992 Sb.). V projednávané věci není pochyb o tom, že se jednalo o nemovitosti, které podléhaly zápisu vkladem a byly zapsány ve prospěch stěžovatele v dubnu 1997. Novým titulem, který mohl založit vznik vlastnického práva k nim jiné osobě, byly až smlouvy o koupi těchto nemovitostí, u nichž byl proveden zápis až v roce 2001, resp. 2003.

Občanský zákoník přiznává v ustanovení § 123 vlastníkově za účelem realizace jeho vlastnického práva jednotlivá, svou povahou různorodá dílčí práva (oprávnění). Konkrétně jde o oprávnění předmět vlastnického práva, tj. hmotnou věc (*res corporalis*) držet, užívat, požívat, tj. brát z věci plody a jiné užitky, nakládat s ní (disponovat), zejména ji - ať již za úplatu či bezúplatně - zcizit a tak ji převést na jinou osobu (ať fyzickou či právnickou). Tato jednotlivá oprávnění vlastníka, která zmiňuje stěžovatel v kasáční stížnosti, jsou vzájemně propojená. Soubor těchto jednotlivých oprávnění vlastníka tvoří obsah vlastnického práva. Z pouhého součtu (*sumace*) všech těchto jednotlivých oprávnění vlastníka však ještě nelze dovodit specifický pojem vlastnického práva, který by jej teoreticky odlišoval od jiných subjektivních práv. Stěžovatel *de facto* dovozuje vznik

vlastnického práva, resp. na straně druhé jeho zánik, již ze samotné skutečnosti, že se majetek stal pro něj neupotřebitelný a neslouží k zajištění a dosažení příjmů. Vlastník věci může však být ve výkonu jednotlivých vlastnických oprávnění různě omezen, popř. může část svých oprávnění či dokonce všechna - ať již ze své vůle či proti své vůli - pozbyt. I při případném pozbytí všech oprávnění, kdy vlastníkovu zbude pouze tzv. holé vlastnictví (nuda pro-prietas), však nepřestává být vlastníkem věci (v teorii se hovoří o trvalosti - persistenci - vlastnického práva). Stěžovatelova teorie faktického vlastnictví a vlastnictví „de iure“ zde neobstojí. V případě konkursu úpadce ztrácí oprávnění disponovat se svým majetkem, který náleží do konkursní podstaty. Veškerá oprávnění nakládat s tímto majetkem přecházejí na správce podstaty. Úpadci zůstává pouhé vlastnictví k tomuto majetku, oproštěné ode všech vlastnických oprávnění (§ 123 obč. zák.).

Ztráta úpadcových dispozičních oprávnění k majetku, který tvoří konkursní podstatu, znamená především, že úpadce jej nesmí zcizit, zatížit nebo brát z něj užitky. Znamená však i to, že ohledně tohoto majetku nesmí úpadce činit právní úkony ani v jiných majetkových záležitostech, nesmí tedy ani uzavírat ohledně věcí v tomto majetku nájemní smlouvy, dávat je do úschovy nebo je někomu půjčit, uzavírat nové smlouvy pojistné, smlouvy přepravní atd. Úpadci tedy k tomuto majetku zbývá jen „holé vlastnictví“, neboť i ostatní oprávnění, která tvoří obsah vlastnického práva (srov. § 123 o. z.), jsou ztrátou dispozičního práva podstatně omezena. „Holé vlastnictví“ ovšem úpadci zůstává, tzn. že prohlášením konkursu se nemění subjekt vlastnického práva. V projednávané věci tato omezení plně dopadala i na stěžovatele, jehož majetek byl do konkursní podstaty v souladu se zákonem zahrnut. Podle § 6 odst. 3 ZKV patří do podstaty za podmínek stanovených zákonem též majetek jiných osob. Podle § 18 odst. 2 ZKV se do soupisu konkursní podstaty zapisují i věci, práva nebo jiné majetkové hodnoty, které nenáleží úpadci, ale mají být zpeněženy.

Konkursní podstata je majetkem, který slouží k uspokojení věřitelů. Zákon výslovně neřeší otázku právní povahy tohoto majetku. Je třeba vycházet z toho, že prohlášením konkursu nedochází k žádné změně z hlediska vlastnictví nebo jiných věcných práv. Konkursní podstata je tedy majetkem ve vlastnictví dlužníka, a to onou částí jeho majetku, která podléhá konkursu a ohledně níž dlužník ztrácí dispoziční oprávnění - § 14 odst. 1 písm. a) ZKV. V daném případě zůstaly nemovitosti ve vlastnictví stěžovatele, byť byly zahrnuty do konkursní podstaty úpadce.

Soupis majetku podstaty představuje titul, kterým správce konkursní podstaty dokládá (např. v řízení o zápisu vkladu vlastnického práva k nemovitostem do katastru nemovitostí), že je oprávněn se sepsaným majetkem při jeho zpeněžení nakládat (viz též rozsudek NS 29 Odo 782/2003 ze dne 28. 2. 2006).

Soupis majetku však není způsobilým nabývacím titulem pro vznik vlastnictví. Stěžovatel tak nemohl na základě soupisu nemovitostí pozbyt vlastnického práva s tím, že by toto přešlo na úpadce, do jehož konkursní podstaty byl zahrnut.

Nejvyšší soud uvedl v rozsudku Cpn 19/98 ze dne 17. 6. 1998: „Z ustanovení § 14 odst. 1 písm. a), věty druhé, § 15 a § 16 zákona vyplývá, že do konkursní podstaty patří rovněž takový majetek, jehož vlastníkem je sice osoba odlišná od úpadce, avšak právní úkony dlužníka

(úpadce), týkající se tohoto majetku (na jejichž základě dlužník tento majetek pozbyl ze svého vlastnictví), jsou vůči věřitelům (konkursním věřitelům) neúčinné (buď na základě zákona nebo na základě rozhodnutí soudu vydaného ve smyslu ustanovení § 42a o. z.). Není proto vyloučeno, aby soud prohlásil konkurs, i když bude zřejmé, že dlužník žádný postižitelný majetek nevlastní, bude-li současně doloženo, že prohlášením konkursu se právní úkony, jimiž se dlužník majetku zbavil, stanou vůči konkursním věřitelům neúčinnými nebo, že věřitelé (konkursní věřitelé) takovým právním úkonům dlužníka u soudu odporovali nebo odporovat hodlají (srov. § 16 odst. 1 zákona a § 42a o. z.).“

V rozsudku 29 Odo 802/12006 ze dne 5. 6. 2008 Nejvyšší soud konstatoval: „Odpůrčí žalobou podle § 16 zákona č. 328/1991 Sb., ve znění účinném do 31. prosince 2007, se správce konkursní podstaty úpadce nebo některý z konkursních věřitelů úpadce může úspěšně domáhat určení, že právní úkon úpadce je neúčinný vůči jeho konkursním věřitelům, nikoli již určení, že takový právní úkon je neúčinný také vůči správci konkursní podstaty úpadce.

Z uvedeného je zřejmé, jakkoli již bylo konstatováno, že stěžovatel nebyl v postavení úpadce, že úkon mezi stěžovatelem a úpadcem (převod nemovitostí) zůstal nadále v platnosti, úpadce se nestal vlastníkem nemovitostí stěžovatele. Stěžovatel proto nemohl předmětné nemovitosti vyřadit ze svého obchodního majetku, resp. nemohl uplatnit zůstatkovou cenu do nákladů z důvodu jejich prodeje dle ust. § 24 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů.

Nejvyšší správní soud neshledal v postupu krajského soudu stěžovatelem namítanou nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení, proto kasační stížnost podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s ust. § 60 ve spojení s § 120 s. ř. s; stěžovatel nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Stěžovateli, který měl ve věci úspěch, nevznikly žádné náklady nad rámec běžné správní činnosti, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

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

V Brně dne 21. května 2009

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu