



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Václava Novotného a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobce **Ing. Z. P.**, zast. JUDr. Evou Kabelkovou, advokátkou se sídlem v Plzni, Kamenická 1, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Plzni**, se sídlem Plzeň, Hálkova 14, o žalobách žalobce proti rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 9. 2001, č. j. 7969/110/2001 a ze dne 24. 1. 2002, č. j. 9907/110/2001, o kasační stížnosti žalobce – stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 12. 2003, č. j. 30 Ca 309/2001 – 120,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 12. 2003, č. j. 30 Ca 309/2001 – 120 **se** v napadené části ve výrocích I. a III. **zrušuje** a v tomto rozsahu **se** věc **vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**O d ů v o d n ě n í :**

Krajský soud v Plzni (dále krajský soud) rozsudkem ze dne 30. 12. 2003, č. j. 30 Ca 309/2001 – 120, I. žalobu žalobce ze dne 25. 10. 2001 směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 9. 2001, č. j. 7969/110/2001 zamítl, II. žalobu žalobce ze dne 8. 3. 2002 směřující proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 1. 2002, č. j. 9907/110/2001 zamítl, a III. rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Proti rozsudku krajského soudu a to proti jeho výrokům uvedeným v I. a III. podal včas kasační stížnost žalobce – nyní stěžovatel (§ 105 odst. 1 s. ř. s.) z důvodů uvedených v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a/, b/ a d/ s. ř. s. Stěžovatel pak výslovně uvedl, že jeho kasační stížnost nesměřuje proti výroku II. citovaného rozsudku, tedy proti zamítnutí žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 1. 2002, č. j. 9907/110/2001.

Podle stěžovatele rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 9. 2001, č. j. 7969/110/2001 (zdaňovací období roku 1995) řešilo celkem tři okruhy problémů, takže žaloba i napadený rozsudek krajského soudu se těmito třemi okruhy problémů zabývají a kasační stížnost je do všech těchto tří okruhů zaměřena.

1/ Pokud jde o navýšení základu daně o částku 3 887 227,02 Kč, poukazoval stěžovatel v průběhu správního i soudního řízení, že ze strany správního orgánu došlo v tomto případě k nesprávnému zjištění skutkového stavu. Stěžovatel v roce 1995 vedl řádný peněžní deník, který k důkazu předložil a který měla k dispozici i znalkyně Ing. K. se všemi účetními doklady a přehledy. Mimo řádné účetnictví si stěžovatel vedl své vlastní orientační – pomocné přehledy, a to pro účely vnitřního finančního plánování. Nedopatřením zaměstnankyně stěžovatele se tento jeho interní materiál zcela nadbytečně dostal do dispozice pracovníků správce daně při provádění daňové kontroly vedle řádně sestavené účetní evidence. V rámci interní – pomocné evidence došlo ke zmatkům, kdy daňové platby, které v lednu 1995 došly na účet stěžovatele od obchodní společnosti PDS – spol. s r. o. ve výši 400 000 Kč (13. 5. 1995), 315 000 Kč (16. 1. 1995), 300 000 Kč (17. 1. 1995), 300 000 Kč (18. 1. 1995), 540 000 Kč (18. 1. 1995) a 265 000 Kč (24. 1. 1995) – celkem 2 120 000 Kč byly v této interní evidenci omylem účetní pracovnice 1. 7. 1995 přeúčtovány jako příjmy nedaňové, přičemž touto opravou zasáhla přímo do zápisů lednových. Po zjištění této chyby s datem 1. 7. 1995 v interní evidenci provedla zaúčtování správné, avšak tím, že pracovala nejen s částkou 2 120 000 Kč, ale ještě s částkami dalšími, též daňovými příjmy, a to položkou 820 000 Kč (došlou 16. 3. 1995), položkou 20 000 Kč (došlou 17. 3. 1995) a položkou 400 000 Kč (došlou 4. 4. 1995), celkem s částkou 3 360 000 Kč, došlo chybou kalkulátoru a nepozorností příslušné pracovnice k tomu, že nebyla zaúčtována tato částka, ale 5 035 230 Kč. V rozsahu částky 1 675 230 Kč se tedy jednalo o neexistující příjem, který nebyl stěžovatelem nikdy přijat a nemohl být ani doložen se žádnými zápisy či doklady. Tato chyba byla zjištěna v prosinci 1995 a opravena. V tomto směru poukázal i na znalecký posudek znalkyně Ing. K. V době zpracování daňového přiznání měl stěžovatel k dispozici správně sestavenou sestavu konečných daňových příjmů odpovídající závěrečnému výsledku hospodaření a podle něho bylo zpracováno daňové přiznání a daň odvedena. Stěžovatel má za to, že výzvu správce daně ze dne 6. 8. 2001 splnil a jím požadované účetní doklady a podklady předložil. Nelze mu klást za vinu, že nedoložil rozdíly vzniklé zmatky a omyly, avšak zaslal podání, které je nazváno „podrobné vysvětlení účetních operací“, a které bylo doručeno žalovanému dne 21. 8. 2001. Ke zjištění, zda stěžovatel řádně vedl evidenci a tato evidence je odůvodněna i prvotními doklady, lze dospět jen kontrolou účetních dokladů a podkladů, které se příslušného roku týkají. Početní chyby nelze dokladovat příjmovými, výdajovými doklady či fakturami. Pokud tedy byl vyzván žalovaným, aby předložil podklady k účetním opravám prokazujícím rozdíly mezi původními měsíčními sestavami a opraveným účetnictvím, pak jednak žalovaný presumoval, že účetnictví vedené stěžovatelem není účetnictvím věrohodným, úplným, správným a průkazným a jednak ho vyzýval, aby předložil doklady k tomu, že se dopustil omylů a početní chyby. Taková výzva však postrádá smysl. Žalovaný se tak zjevně snažil obejít svoji důkazní povinnost stanovenou v § 31 odst. 8c ZSDP. Stěžovatel vždy tvrdil a tvrdí, že jeho účetnictví je úplné, správné, průkazné a věrohodné. Jen z toho, že žalovaný není spokojen s doložením tvrzení daňového subjektu nemůže formálně vyvodit (jak se stalo) nesprávnost stěžovatelových tvrzení. To odporuje obecným zásadám daňového řízení vyplývajícím z ustanovení § 2 ZSDP i ustanovení § 31 odst. 8 zákona, dle něhož správce daně prokazuje existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost účetnictví či jiných povinných evidencí či záznamů vedených daňovým subjektem. Jeho interní podklady „měsíční sestavy“ neměly

substituovat řádné vedení účetnictví. Stěžovatel poukázal na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 38/95 a II. ÚS 750/2000 v nichž uvedený soud konstatoval, že § 31 odst. 9 ZSDP nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Stěžovatel považuje za zcela nesprávné závěry krajského soudu a naopak má za to, že skutková podstata, z níž žalovaný vycházel, nemá oporu ve spisech a je s nimi v rozporu, přičemž při jejich zjišťování byl navíc porušen ZSDP v ustanoveních o řízení – v § 2 odst. 3, § 31 odst. 8c, § 16 odst. 8 věta předposlední, ustanovení zákona o účetnictví - § 6, § 2 odst. 1, ZSDP § 2 odst. 1, 7 a též ustanovení čl. 4 odst. 1 a čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, a to takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost. Stěžovatel poukazuje na skutečnost, že krajský soud zcela nesprávně bagatelizuje význam opatření FMF č. j. V/1-31370/92. Právě toto opatření vzal žalovaný za základ odůvodnění svého rozhodnutí ze dne 10. 9. 2001, když hned na druhé straně cituje vedle zákona o účetnictví právě citované opatření a zdůrazňuje, že právě a pouze toto opatření ukládá fyzickým osobám provozujícím podnikatelskou činnost, aby prováděly zápisy v deníku v časovém sledu s rozpisem tak, aby přehled byl nejvýše za kalendářní měsíc. Právě s tímto přehledem o příjmech a výdajích nejvýše za kalendářní měsíc se měl údajně podle žalovaného stěžovatel dostat do rozporu, nikoliv se zákonem, podle něhož účetním obdobím je kalendářní rok a účetní uzávěrka se provádí k 31. 12. příslušného roku a v jeho průběhu mohou být prováděny opravy účetních zápisů. Pokud by mělo být účetnictví vedeno měsíčně, pak by muselo být právními předpisy o účetnictví stanoveno, že daňový subjekt je povinen vždy k počátku měsíce své účetní knihy otevírat a ke konci měsíce je zavírat. Toto právní předpisy nestanoví a proto musel žalovaný svou argumentaci opřít o opatření FMF č. j. V/2/3/31370/1992. Toto opatření se však nikdy nestalo součástí právního řádu ČR, což uznává i krajský soud. Proto není správné tvrzení krajského soudu, že argumentace tímto opatřením neměla pro závěr rozhodnutí žalovaného žádný zásadní význam. V tomto směru trpí napadený rozsudek nepřezkoumatelností. Stěžovatel navrhl důkaz výslechem svědkyně Loskotové mimo jiné k prokázání předání dokumentů (celkové účetní evidence i interní pomocné evidence) v úplném rozsahu a už při provádění daňové kontroly, avšak tento důkaz byl krajským soudem, stejně tak jako ostatní, zamítnut. Stěžovatel proto namítá nejen nesprávné posouzení právních otázek krajským soudem, ale i porušení zákona o soudním řízení správním a občanského soudního řádu (§ 64 s. ř. s., § 122 a násl., § 125, § 132 o. s. ř.). Krajský soud např. vytrhl ze souvislosti závěry znalkyně ohledně částky 3 887 227,20 Kč.

2/ Stěžovatel namítá nezákonnost navýšení základu daně žalovaným o 9 868 028,90 Kč z důvodu ukončení podnikatelské činnosti stěžovatele. Rozhodnutí žalovaného je v tomto smyslu nepřezkoumatelné, neboť jeho argumentace se omezila jen na definici podnikání dle § 2 odst. 1 zákona č. 513/1991 Sb., a proto on i krajský soud v tomto směru porušili ustanovení čl. 26 Listiny základních práv a svobod, z něhož vychází definice podnikání obsažená v Obchodním zákoníku. Z dosavadního průběhu řízení před správními orgány a krajským soudem není zřetelné, zda závěr, že ukončil svou podnikatelskou činnost, vznikl na základě toho, že měl přestat vykonávat činnost či zda měl přestat pobírat příjmy podrobené dani, a kdy měla rozhodná skutečnost nastat. Žalovaný v rozhodnutí o odvolání pouze uvedl, že zjistil, že 2. 1. 1995 měla být uzavřena mezi stěžovatelem a společností PDS-spol. s r. o. smlouva o prodeji části podniku, dále, že v průběhu roku 1995 a 1996 stěžovatel pronajímal nemovitosti a movité věci a dále argumentoval dohodou o zápočtu ze dne 31. 12. 1996. Ve svém rozhodnutí žalovaný dále uvádí, že mu bylo předloženo více faktur vystavených a přijatých stěžovatelem za roky 1995-2000 a uzavřel, že se jedná o činnosti nahodilé a jednorázové, které nelze považovat za soustavnou činnost - podnikání. Toto jeho pojetí je formalistické a účelové. V tomto směru stěžovatel poukázal na starší, avšak podle něj použitelnou judikaturu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 1. 1925 a ze dne 29. 11. 1934.

Podle rozhodnutí žalovaného tento snad za ukončení podnikání stěžovatele považoval svévolně datum 31. 12. 1995 s odůvodněním, že k tomuto datu byla sestavena účetní závěrka, a to přestože šlo o řádnou účetní závěrku, která se sestavuje vždy ke skončení ročního účetního období. Stěžovatel vždy tvrdil, že své podnikání neukončil a navíc právní předpisy stanoví jako rozhodné datum i pro stanovení stavu pohledávek a závazků právě den předcházející dni ukončení podnikání bez ohledu na to, zda k tomuto dni byla či nebyla provedena účetní uzávěrka. Stěžovatel žádnou speciální účetní závěrku neprováděl, neboť se k ukončení podnikání nikdy nerozhodl. Podle názoru stěžovatele je třeba, aby při stanovení data rozhodného, tedy dne předcházejícího údajnému dni ukončení podnikání, bylo skutečně vycházeno z konkrétního data určitého právního úkonu, či právní události. Není možné, aby tento termín stanovil správce daně volně dle svého uvážení. Nelze učinit závěr o ukončení podnikatelské činnosti bez závěru, ke kterému datu měla tato podnikatelská činnost skončit. Ukončení této činnosti je nutné spojovat vždy s volným rozhodnutím daňového subjektu, který v souvislosti s tím nepochybně činí další kroky, mezi něž patří i získání souhlasu správce daně a tedy i sdělení příslušného daňového subjektu, ke kterému datu jeho podnikatelská činnost má být ukončena. Takovou skutečností by mohla být také i ztráta způsobilosti k tomu, aby daňový subjekt nadále podnikal. Součástí pohledávek, které učinil žalovaný základem daně (kterou stanovil dle rozsahu pohledávek z 31. 12. 1995), učinil i ty příjmy, které byly ve skutečnosti přijaty stěžovatelem později a které byly také v souvislosti s tím, že rozhodnutí žalovaného o odvolání stěžovatele následovalo až v roce 2001, stěžovatelem náležitě zdaňovány, a to v letech 1997-2000. Stěžovatel namítl porušení ustanovení § 16 odst. 8 větu sedmou ZSDP. Krajský soud se s otázkou ukončení podnikatelské činnosti stěžovatele vůbec nevypořádal a jeho rozsudek je v tomto směru nepřezkoumatelný. Krajský soud nesprávně posoudil právní otázky a porušil ustanovení zákona č. 337/1992 Sb. - § 2 odst. 1, 2, 3, 7, §31 odst. 8c, § 16 odst. 8 a § 35, dále čl. 4 odst. 1 a čl. 26 Listiny základních práv a svobod.

3/ Stěžovatel namítl i nezákonnost závěrů žalovaného a krajského soudu ohledně odpisů z objektu v P., P. ulici. Stěžovatel prokázal kupní smlouvou ze dne 11. 4. 1990 vstupní cenu objektu 99 809 Kč a dále to, že na objektu byla provedena rekonstrukce v hodnotě 1 027 000 Kč. K této otázce byl vyslechnut svědek Dr. M. B. Stěžovatel uplatňoval odčitatelnou položku zvýšenou o cenu rekonstrukce a žalovaný měl při stanovení příslušné procentuální hodnoty odpisů vycházet z částky odpovídající součtu kupní ceny 99 809 Kč a ceny rekonstrukce 1 027 000 Kč, což neučinil. Nastala situace, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, byl v rozporu se spisy, když z těch jednoznačně vyplývalo, že rekonstrukce provedena byla, v jaké hodnotě, kým, za jakých podmínek, jaká byla cena za dílo za provedení této rekonstrukce. Stejně tak z podkladů vyplývalo, že úmyslem stěžovatele bylo realizovat odpisy ve výši vyjadřující jak vstupní cenu podle kupní smlouvy ze dne 11. 4. 1990, tak cenu rekonstrukce a právě této míře docílit daňově uznatelného výdaje. Rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, nevyplývá z něho, proč správní orgán nevzal zřetel na výpověď svědka Dr. B., jakož i listiny, které byly správnímu orgánu k dispozici. Dále z něho nevyplývá rozhodný důvod pro neuznání odpisu z ceny oprav a rekonstrukcí, když neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů, respektive proč konkrétní důkazy, které svým obsahem potvrzují tvrzení stěžovatele, jsou interpretovány žalovaným způsobem opačným. Správní orgán podle stěžovatele porušil ustanovení § 16 odst. 8 větu sedmou jakož i ustanovení § 2 odst. 3, 1 a § 29 zákona č. 337/1992 Sb. Krajský soud měl napadené rozhodnutí zrušit. Stěžovatel i v tomto případě uplatňuje důvody kasační stížnosti dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a/ a b/ s. ř. s.

Kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Plzni v napadené části, to je v části I. a III. jeho výroku a vrácení věci v tomto rozsahu tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se k podané kasační stížnosti nevyjádřil s odůvodněním, že zastává stejný názor, jaký byl v předmětném rozsudku vysloven.

Nejvyšší správní soud přezkoumal rozsudek Krajského soudu v Plzni v napadené části, to je ve výrocih I. a III. v rozsahu a z důvodů v kasační stížnosti uplatněných (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.) a dospěl k těmto závěrům.

Z obsahu daňového spisu vyplývá, že Finanční úřad v Plzni (dále správce daně) zahájil daňovou kontrolu daní z příjmu fyzických osob za roky 1993, 1994, 1995 a 1996 u stěžovatele přípisem ze dne 22. 5. 1997, doručeným stěžovateli dne 24. 6. 1997. Se zprávou o daňové kontrole seznámil stěžovatele dne 29. 9. 1997. Dodatečný platební výměr č. 970002182 vydal dne 1. 10. 1997 na základ daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob podle zákona č. 586/1992 Sb. za kalendářní rok (zdaňovací období) 1995 a stěžovateli dodatečně stanovil základ daně ve výši 13 787 767,92 Kč, vyměřil daň ve výši 5 928 754,00 Kč a dále rozhodl, že je povinen dodatečně vyměřenou daň uhradit do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru. Proti dodatečnému platebnímu výměru podal stěžovatel odvolání o kterém rozhodl žalovaný (Finanční ředitelství v Plzni) rozhodnutím ze dne 24. 7. 1998, č. j. 1776/110/1998 tak, že ho zamítl. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu ke Krajskému soudu v Plzni, kterýžto soud uvedené rozhodnutí rozsudkem ze dne 29. 2. 2000 sp. zn. 37 Ca 155/1998 zrušil a vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný rozhodl opět dne 10. 9. 2001, č. j. 7969/110/2001 tak, že dodatečný platební výměr správce daně č. 970002182 změnil takto: dodatečně stanovený základ daně z částky 13 787 767,92 Kč na částku 13 696 644,92 Kč, dodatečně vyměřenou daň z částky 5 928 754,00 Kč na částku 5 889 581,00 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal stěžovatel žalobu, která byla projednána Krajským soudem v Českých Budějovicích pod sp. zn. 30 Ca 309/2001 a rozsudkem ze dne 30. 12. 2003 zamítnuta. Tento rozsudek napadl stěžovatel kasační stížností o které rozhoduje Nejvyšší správní soud. V kasační stížnosti uplatnil tři námitky o nichž Nejvyšší správní soud uvážil takto:

1/ K navýšení základu daně o částku 3 887 227,02 Kč.

Po zahájení daňové kontroly správce daně výzvou ze dne 22. 5. 1997 vyzval stěžovatele, aby předložil u jednání dne 25. 6. 1997 účetní evidenci včetně veškerých prvotních dokladů, mimo jiné, za rok 1995. Jednání se dne 25. 6. 1997 zúčastnil stěžovatel, který do daňového spisu založil plnou moc ze dne 25. 6. 1997, kterou zmocnil L. L. k jednání s finančním úřadem při daňové kontrole. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 29. 9. 1997 správce daně k výsledku kontroly za rok 1995 uvedl, že v peněžním deníku předloženém ke kontrole byly dle měsíčních podkladů příjmy zaúčtované ve výši 19 133 854,02 Kč, v daňovém přiznání byly přiznány příjmy pouze ve výši 15 246 627 Kč. Příjmy tedy byly zvýšeny o 3 887 227,02 Kč.

Stěžovatel v této souvislosti namítá, že žalovaný pro své rozhodnutí nezjistil správně skutkový stav a že v řízení došlo k porušení zákona o správě daní a poplatků. Především namítá, že jen nedopatřením jeho zaměstnankyně došlo k tomu, že správci daně při provádění daňové kontroly se dostaly do dispozice jeho vlastní orientační- pomocné přehledy pro účely vnitřního finančního plánování a to vedle řádného peněžního deníku. V této souvislosti

Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatel do daňového spisu založil plnou moc ze dne 25. 6. 1997, kterou zmocnil L. L. k jednání s finančním úřadem při daňové kontrole a dále, že správce daně výzvou ze dne 22. 5. 1997 vyzval stěžovatele, aby předložil u jednání dne 25. 6. 1997 účetní evidenci včetně veškerých prvotních dokladů, mimo jiné, za rok 1995. L. L., která se správcem daně v průběhu daňové kontroly jednala, předložila správci daně stěžovatelovu účetní evidenci, včetně jeho vlastní orientační - pomocné. Protože správce daně při rozhodování přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo (§ 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb. – dále zákon o správě daní a poplatků) a přitom nešlo o prostředek získaný v rozporu s obecně závaznými právními předpisy (§ 31 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků), přihlížel správce daně k celé účetní evidenci stěžovatele. Ustanovení § 2 odst. 3, § 16 odst. 8 věta předposlední zákona o správě daní a poplatků nebyly správcem daně ani žalovaným porušeny. Správce daně ani žalovaný neporušili ani ustanovení § 2 odst. 1 a 7 zákona o správě daní a poplatků, protože z daňového řízení nevyplývá, že by nedbali na zachování práv a právem chráněných zájmů stěžovatele, respektive že by nebrali v úvahu skutečný obsah právního úkonu. Dále stěžovatel namítá, že správce daně a žalovaný porušili ustanovení § 6 a § 2 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Ustanovení § 6 citovaného zákona upravuje (ve znění pro rok 1995) že: (1) Účetní jednotky jsou povinny zachycovat skutečnosti, které jsou předmětem účetnictví, (dále jen „účetní případy“) účetními doklady, (2) Účetní jednotky jsou povinny zaznamenávat účetní případy v účetních knihách (dále jen „účetní zápisy“) pouze na základě účetních záznamů podle odstavce 1, (3) Účetní jednotky jsou povinny inventarizovat majetek a závazky podle § 29 a § 30, (4) Účetní jednotky jsou povinny sestavovat účetní závěrku podle § 18 jako řádnou, popřípadě jako mimořádnou nebo mezitímní, a kromě toho v případech stanovených podle § 22 sestavují i konsolidovanou účetní závěrku. Ustanovení § 2 (není rozděleno do odstavců) citovaného zákona upravuje (ve znění pro rok 1995), že účetní jednotky účtují v soustavě podvojného nebo jednoduchého účetnictví o stavu a pohybu majetku a závazků, o rozdílu majetku a závazků, 2) o nákladech a výnosech nebo výdajích a příjmech a o výsledku hospodaření (předmět účetnictví); použití příslušné účetní soustavy účetními jednotkami stanoví zákon. Touto námitkou míří stěžovatel k tomu, že přestože podle svého názoru vedl řádné účetnictví a vždy tvrdil, že jeho účetnictví je úplné, správné, průkazné a věrohodné, byl žalovaným výzvou ze dne 6. 8. 2001 vyzván k tomu, aby předložil podklady k účetním opravám prokazujícím rozdíly mezi původními měsíčními sestavami a opraveným účetnictvím. Stěžovatel tvrdí, že jeho interní podklady „měsíční sestavy“ neměly substituovat řádné vedení účetnictví. Zákon o účetnictví, podle něj, neukládá povinnost fyzickým osobám provozujícím podnikatelskou činnost, aby prováděly zápisy v deníku v časovém sledu s rozpisem tak, aby přehled byl nejvýše za kalendářní měsíc. Taková povinnost je stanovena v opatření FMF č. j. V/1-31370/92, které se však nikdy nestalo součástí právního řádu ČR. Stěžovatel má tedy za to, že jeho účetnictví bylo zpochybněno na základě úvahy žalovaného (a předtím správce daně), která však není podložena zákonem a navíc výzva žalovaného ze dne 6. 8. 2001, aby předložil podklady k účetním opravám prokazujícím rozdíly mezi původními měsíčními sestavami a opraveným účetnictvím, postrádá smysl, protože početní chyby nelze dokladovat příjmovými, výdajovými doklady či fakturami. Nelze mu proto klást za vinu, že nedoložil rozdíly vzniklé zmatky a omyly. „Zmatky a omyly“ spojuje stěžovatel s platbami, které došly na jeho účet od obchodní společnosti P.-spol. s r. o. v roce 1995 v lednu v celkové výši 2 120 000 Kč (13. 1.-400 000 Kč, 16. 1.-315 000 Kč, 17. 1.-300 000 Kč, 18. 1.-300 000 Kč, 18. 1.-540 000 Kč, 24. 1.-265 000 Kč), v březnu 16. ve výši 820 000 Kč, 17. ve výši 20 000 Kč, a 4. dubna ve výši 400 000 Kč, tedy v celkové výši 3 360 000 Kč, kteréžto platby byly jeho pracovníci nesprávně zaúčtovány – přeúčtovány jako nedaňové příjmy a teprve později správně přeúčtovány jako příjmy daňové s datem 1. 7. 1995, avšak její nepozorností a chybou kalkulatoru tak nebyla zaúčtována částka 3 360 000 Kč, ale částka 5 035 230 Kč

a tak v rozsahu částky 1 675 230 Kč se jednalo o neexistující příjem, který nebyl stěžovatelem nikdy přijat a nemohl být doložen žádnými zápisy ani doklady. Tato chyba byla, podle něj, zjištěna a opravena v prosinci 1995. V tomto směru poukázal i na znalecký posudek znalkyně Ing. K. Znaleckým posudkem znalkyně Ing. A. K. ze dne 18. 12. 2003 a výpovědí této znalkyně u jednání před krajským soudem dne 30. 12. 2003 tyto tvrzené „zmatky a omyly“ byly vysvětleny tak, že sám stěžovatel v měsíci červenci 1995 provedl kontrolu zaúčtovaných položek a zjistil, že se jednalo o chybný zápis, protože se nejednalo o půjčky a provedl do měsíce července – tzn. v té době ještě stále do pracovní sestavy účetními doklady č. 99-5 a 99-6 opravu tak, že z nedaňových příjmů měl převést uvedenou částku do daňových příjmů, avšak dopustil se omylu v hodnotě výše převodu – místo částky 3 360 000 Kč převedl do pracovní sestavy částku 5 035 230 Kč; chybný zápis stěžovatel zjistil až v měsíci prosinci a provedl konečnou opravu hodnoty daňových příjmů do měsíce července 1995, a to ve správné výši 3 360 000 Kč. Rozdíl mezi částkami 3 360 000 Kč a 5 035 230 Kč je 1 675 230 Kč a v této výši se nejednalo u stěžovatele o neexistující příjem, který jím nebyl nikdy přijat a nemohl jím být doložen žádnými zápisy či doklady, jak namítá v kasační stížnosti, ale šlo o početní chybu. Ani v jeho pracovní verzi peněžního deníku tato částka nebyla zaznamenána jako částka zvyšující jeho příjem, protože stěžovatel chybný zápis částky 5 035 230 Kč ještě v pracovní verzi peněžního deníku opravil tak, že k datu 31. 7. 1995 tuto částku jednak připočetl jako daňový příjem, jednak tuto částku odečetl jako převod do daňového příjmu, čímž se v konečném peněžním deníku nedaňových příjmů nic nezměnilo. K datu 31. 7. 1995 pak v peněžním deníku nedaňových příjmů správně zaúčtoval částku 3 360 000 Kč jako převod do daňových příjmů a tato částka je pak se stejným datem zapsána v deníku daňových příjmů jako převod do daňových příjmů. Znalkyně v posudku potvrdila, že stěžovatel částku 3 360 000 Kč uvádí ve svém účetnictví jako příjem zahrnovaný do základu daně v příznání k dani z příjmu fyzické osoby, ve kterém uvedl konečný základ daně ve výši 15 246 627 Kč. I když tedy stěžovatel tvrdil, že důvodem rozdílu mezi vykázanými daňovými příjmy ve výši 15 246 627 Kč a daňovými příjmy uvedenými v pracovní verzi peněžního deníku ve výši 19 133 854,02 Kč je nesprávné zaúčtování poskytnutých půjček do zdanitelných příjmů v celkové výši 3 360 000 Kč, pak v průběhu správního i soudního řízení bylo prokázáno, že příjmy v této celkové výši shora specifikované nebyly půjčkami a proto byly správně zaúčtovány jako příjmy daňové. Znalkyně v posudku dále uvedla, že ověřila podle předložených účetních dokladů (výpisů z BÚ a pokladny), že konečná sestava daňových příjmů odpovídá závěrečnému výsledku hospodaření stěžovatele, jejichž hodnoty byly uvedeny v příznání k dani z příjmu fyzické osoby. Dále uvedla, že při ověření předloženého konečného peněžního deníku, který obsahuje „měsíční salda“ a „jednotlivé měsíční položky“ neshledala závady v celkové výši „daňových příjmů“. Stěžovatel podle ní vedl účetnictví průběžně na základě účetních dokladů (výpisů z BÚ, pokladních dokladů, vnitřních účetních dokladů). Stěžovatel tvrdí, že jeho účetnictví je úplné, správné, průkazné a věrohodné. Důvod rozdílu mezi vykázanými daňovými příjmy ve výši 15 246 627 Kč a daňovými příjmy uvedenými v pracovní verzi peněžního deníku ve výši 19 133 854,02 Kč však prokázán nebyl. Znalkyně k tomu uvádí, že z předložené účetní dokumentace nemůže prokázat, proč došlo k rozdílu konečného a původního peněžního deníku o částku 3 887 227,20 Kč, jelikož neměla k dispozici všechny potřebné podklady z původního - pracovního peněžního deníku (podle jednotlivých položek, které by mohla porovnat se sestavami měsíčního salda). U jednání u krajského soudu dne 30. 12. 2003 byla znalkyně vyslechnuta a uvedla, že částka 3 887 227,20 Kč se kterou argumentuje na straně 4 znaleckého posudku se skládá z částky 2 120 000 Kč, z částky 1 675 230 Kč, z částky 1 997,20 Kč a z částky 90 000 Kč. Jak k tomuto závěru došla neodůvodnila a ani krajský soud ani účastníci řízení se jí na to neptali. Přitom jde o velmi závažné sdělení znalkyně v oboru ekonomika, účetní evidence a mělo být vysvětleno. Takto vzniká pochybnost, zda zjištěný rozdíl 3 887 227,20 Kč mohl vzniknout v důsledku oprav

nikoliv v peněžním deníku stěžovatele, který byl i podkladem přiznání k dani z příjmů fyzické osoby – stěžovatele, ale v jeho pomůckách, jejichž charakterem se také nikdo, tedy žalovaný ani krajský soud, nezabývali, přitom nelze jen jednoduše bez dalších právně významných argumentů tvrdit, že vedení pomocné evidence daňovým poplatníkem je nepřípustné a nezákonné. Takový závěr ze zákona o účetnictví nelze dovodit. Navíc jestliže stěžovatel i když omylem podle svého tvrzení předložil správci daně řádný peněžní deník a jeho pracovní verzi-pomocný peněžní deník, pak ve smyslu ustanovení § 31 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb. jako důkazních prostředků lze užít všech prostředků, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti a které nejsou získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy. Jednotlivé skutečnosti rozhodné pro daňové řízení se prokazují v rámci důkazního řízení. Provedené důkazní řízení pak osvědčí, které z předložených důkazních prostředků se staly skutečně důkazem. To se v daném případě nestalo. Správce daně ani žalovaný neodůvodnili z jakého důkazu v tomto případě vycházeli. Žalovaný v přezkoumávaném rozhodnutí v podstatě uvádí, že vychází z obou, to je řádného peněžního deníku i pomocné evidence stěžovatele. Věc je dále třeba posoudit komplexně a přihlížet zejména k právně významným skutečnostem. Pokud totiž podle znalkyně Ing. K. podle předložených účetních dokladů (výpisů z BÚ a pokladny) konečná sestava daňových příjmů odpovídá závěrečnému výsledku hospodaření stěžovatele, jejichž hodnoty byly uvedeny v přiznání k dani z příjmu fyzické osoby, přičemž při ověření předloženého konečného peněžního deníku, který obsahuje „měsíční salda“ a „jednotlivé měsíční položky“ neshledala závady v celkové výši „daňových příjmů“, pak ovšem stěžovatel splnil svoji povinnost uvedenou v § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, protože prokázal své tvrzení uvedené v přiznání, když v průběhu daňového řízení opakovaně zdůrazňoval, který je jeho konečný povinný peněžní deník a že údaje v něm jsou v souladu s daňovým přiznáním (což ani žalovaný v přezkoumávaném rozhodnutí nepopírá). Stěžovatel také v této souvislosti správně poukázal na nálezný Ústavního soudu Pl. ÚS 38/95, podle něhož § 31 odst. 9 zákona č. 337/1992 Sb. nedává správci daně oprávnění vyzvat daňový subjekt k prokázání čehokoliv, ale pouze k prokázání toho, co tvrdí tento subjekt sám. Použito na daný případ to znamená, že správce daně mohl stěžovatele vyzvat k tomu, aby vysvětlil a doložil skutečnosti – jednotlivé položky uvedené v jeho konečném peněžním deníku, které jsou v nesouladu s jeho tzv. pomocným peněžním deníkem- interními podklady, pokud měl za to, že stěžovatel nevykázal všechny své daňové příjmy a tak ve smyslu ustanovení § 31 odst. 8 písm. c/ zákona č. 337/1992 Sb. prokazovat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, správnost či úplnost účetnictví a jiných povinných evidencí či záznamů, vedených daňovým subjektem. Takto ovšem správce daně ani žalovaný nepostupovali, jak vyplývá z následných údajů. Správce daně stěžovatele výzvou ze dne 22. 5. 1997 vyzval k předložení účetní evidence včetně veškerých prvotních dokladů. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 29. 9. 1997 správce daně uvedl, že v peněžním deníku předloženém ke kontrole byly dle měsíčních podkladů příjmy zúčtované ve výši 19 133 854,02 Kč, v daňovém přiznání byly příjmy přiznány pouze ve výši 15 246 627 Kč. Ke snížení zaúčtovaných příjmů došlo bez jakékoliv účetní operace a proto se příjmy zvyšují o 3 887 227,02 Kč. Ve zprávě o daňové kontrole není žádná zmínka o tom, že byl předložen peněžní deník i tzv. pomocný peněžní deník-pomocná evidence daňového subjektu. V odvolávání proti dodatečnému platebnímu výměru č. 970002182 vydanému správcem daně dne 7. 10. 1997, č. j. 157053/97/138513 na základě daně, daň a ztrátu z příjmů fyzických osob za kalendářní rok (zdaňovací období) 1995 stěžovatel namítal, že tento závěr uvedený ve zprávě o daňové kontrole je zjevně v rozporu se skutkovým stavem a je nesprávný, protože při daňové kontrole nebyly brány v úvahu opravené sjetiny v jednotlivých měsících, které jsou archivovány v PC a navazují na konečnou správnou roční účetní uzávěrku a výkazy předložené společně s daňovým přiznáním na FÚ, ale bylo vycházeno z původních neopravených měsíčních sjetin. Ve výzvě



ze dne 6. 8. 2001 žalovaný stěžovatele vyzval v tomto směru k předložení veškerých účetních dokladů a podkladů k nim, na základě kterých bylo v roce 1995 účtováno do příjmů zahrnutých do základu daně z příjmů a příjmů nezahrnutých do základu daně, podkladů k účetním úpravám prokazujícím rozdíly mezi původními měsíčními sestavami a opraveným účetnictvím. Žalovaný tak stěžovatele zejména v druhé části této citované výzvy vyzýval k něčemu, co stěžovatel nebyl povinen prokazovat, protože povinnou evidenci v tomto případě peněžní deník stěžovatel předložil a ten byl v souladu s tím, co stěžovatel uvedl v daňovém přiznání a bylo tedy na správci daně-žalovaném, aby prokázal skutečnosti uvedené v § 31 odst. 8 písm. c/ zákona č. 337/1992 Sb., což neprokázal jen poukazem na pomocnou evidenci stěžovatele. Navíc za situace, kdy i podle znalkyně Ing. K. účetní období je kalendářní rok a účetní závěrka se provádí k datu 31. 12. příslušného roku. Proto mohou být v průběhu celého účetního období prováděny opravy účetních zápisů, a to buď na základě „vnitřních účetních dokladů“ (těmito byla proúčtována oprava částky 5 035 230 Kč) či na technickém nosiči dat (tzn. sestavou počítače). Pokud žalovaný v přezkoumávaném rozhodnutí poukázal na Opatření FMF č. j. V/1-31370/92 z něhož vyvozoval povinnost provádět zápisy v deníku v časovém sledu s rozpisem tak, aby přehled byl nejvýše za kalendářní měsíc, pak toto Opatření není obecně závazným předpisem (viz náleží Ústavního soudu ze dne 13. 8. 1997 sp. zn. IV. ÚS 167/97) a opravy účetních zápisů mohly být prováděny v průběhu celého účetního období. Byl proto nesprávný jeho postup, pokud přihlížel-li k bankovním výpisům, které stěžovatel předkládal k prokázání svých tvrzení, jen v určitých měsících a k ostatním i když v rámci účetního období odmítal přihlídnout. V této části kasační stížnosti Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že závěry krajského soudu nejsou v souladu se skutkovým stavem vyplývajícím z obsahu správního spisu ani z obsahu soudního spisu. Pokud krajský soud ustanovil znalkyni a provedl důkaz jí podaným znaleckým posudkem i výslechem znalkyně, pak je třeba, aby hodnotil skutečnosti z tohoto důkazu zjištěné komplexně a v souladu s ostatními provedenými důkazy. Kasační stížnost v tomto směru považuje Nejvyšší správní soud za důvodnou a již jen z tohoto důvodu přichází v úvahu zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

2/ K upravení základu daně o výši pohledávek a závazků v celkové výši 9 868 028,90 Kč.

Podle ustanovení § 23 odst. 8 písm. b/ bod 2 zákona č. 586/1992 Sb. ve znění účinném v roce 1995 výsledek hospodaření nebo rozdíl mezi příjmy a výdaji, z něhož se vychází pro zjištění základu daně za zdaňovací období (část zdaňovacího období) předcházející dni ukončení podnikatelské nebo jiné samostatné výdělečné činnosti, pronájmu nebo zahájení likvidace, se upraví u poplatníků uvedených v § 2 pokud vedou daňovou evidenci, o výši pohledávek [s výjimkou pohledávek uvedených v § 24 odst. 2 písm. y)] a závazků, s výjimkou přijatých a zaplacených záloh. Podle tohoto ustanovení správce daně stěžovateli upravil základ daně o 9 868 028,90 Kč, neboť vycházel z toho, že stěžovatel podnikatelskou činnost ukončil. Z tohoto předpokladu vycházel i žalovaný i krajský soud. Stěžovatel však namítá, že podnikatelskou nebo jinou samostatnou výdělečnou činnost jako fyzická osoba neukončil. Podstatou sporu této části kasační stížnosti tedy je posouzení, zda stěžovatel tuto činnost ukončil a kdy. Podle ustanovení § 102 zákona č. 150/2002 Sb. – s. ř. s. kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu. O kasační stížnosti rozhodující Nejvyšší správní soud tedy přezkoumává závěry krajského soudu. V daném případě krajský soud dospěl k závěru, že na otázku ukončení podnikatelské činnosti je nutno pohlížet v materiálním smyslu s odkazem na ustanovení § 2 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb. Jinak odkázal zcela na závěry učiněné žalovaným v přezkoumávaném

rozhodnutí, odmítl námitku stěžovatele o nepřezkoumatelnosti těchto závěrů a sám žádné závěry neučinil. V tomto směru je napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný a z tohoto důvodu přichází v úvahu jen jeho zrušení.

3/ K neuznání odpisů ve výši 32 512 Kč z objektu v P., P. ulici, jako výdajů na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů.

Z údajů stěžovatele vyplývá, že tuto nemovitost nabyt do svého vlastnictví kupní smlouvou ze dne 11. 4. 1990 a z této skutečnosti vychází žalovaný i krajský soud. Není také sporné, že pořizovací cena nemovitostí činila 99 809 Kč. Dále není sporné to, že stěžovatel předmětnou nemovitost rekonstruoval, avšak sporná je výše nákladů na rekonstrukci nemovitosti. Žalovaný v přezkoumávaném rozhodnutí vychází z toho, že stěžovatel začal nemovitost pronajímat v roce 1994 (k 1. 9.). Krajský soud v napadeném rozsudku vychází z toho, že stěžovatel uplatnil odpis poprvé v roce 1994, přičemž stěžovatel v kasační stížnosti tento výchozí předpoklad krajského soudu nenapadá, i když krajský soud z tohoto výchozího předpokladu činí právní závěry, které však stěžovatel rovněž nenapadá. Podle krajského soudu v případě, že stěžovatel uplatnil odpis právě poprvé v roce 1994, musí respektovat úpravu tohoto daňového institutu účinnou v roce 1994. Ta v § 29 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. účinného v roce 1994 stanovila: Vstupní cenou hmotného majetku a nehmotného majetku se rozumí a) pořizovací cena, je-li pořízen úplatně, s výjimkou majetku nabytého podle zákona č. 427/1990 Sb., o převodech vlastnictví státu k některým věcem na jiné právnické nebo fyzické osoby, ve znění pozdějších předpisů, b) vlastní náklady, je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii, c) reprodukční pořizovací cena, zjištěná podle zvláštních předpisů nebo soudním znalecm, v ostatních případech. Součástí vstupní ceny podle písmen a) až c) je i technické zhodnocení provedené v prvním roce odpisování. Protože nemovitost byla pořízena úplatně, její vstupní cena měla být stanovena podle § 19 odst. 1 písm. a/ zákona č. 586/1992 Sb. Krajský soud také uvedl, že pokud žalovaný dospěl k závěru, že vstupní cenou je pořizovací cena dle § 19 odst. 1 písm. a/ ZDP ve znění pro rok 1994, pak jeho závěr považuje za zcela legální.

Žalovaný však v přezkoumávaném rozhodnutí dospěl k závěru, že stěžovatel prokazatelně doložil v souladu s ustanovením § 29 odst. 1 písm. a/ zákona č. 586/1992 Sb. ve znění účinném pro rok 1995 a ustanovením § 25 odst. 4 písm. a/ zákona č. 563/1991 Sb. vstupní cenu ve výši 99 809 Kč, za kterou objekt prokazatelně nabyt, avšak vynaložení dalších nákladů souvisejících s pořízením uvedené nemovitosti neprokázal, a proto byly jako daňové uznány pouze odpisy z částky 99 809 Kč. I žalovaný vycházel z toho, že stěžovatel v roce 1995 uplatňuje odpisy druhý rok a že v září 1995 uvedenou nemovitost prodal. Žalovaný a krajský soud tedy nevycházeli úplně ze stejné právní úpravy, protože krajský soud vycházel ze znění zákona účinného v roce 1994 a žalovaný ze znění tohoto zákona účinného v roce 1995. Podle § 29 odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb. ve znění účinném pro rok 1995: Vstupní cenou hmotného majetku a nehmotného majetku se rozumí a) pořizovací cena, je-li pořízen úplatně. Při odkoupení najatého majetku, u něhož nájemce odpisoval technické zhodnocení podle § 28 odst. 3, je součástí vstupní ceny s výjimkou uvedenou v odstavci 4 i zůstatková cena tohoto technického zhodnocení. U majetku, který poplatník uvedený v § 2 pořídil úplatně v době delší než pět let před jeho vložením do obchodního majetku nebo v době delší než pět let před zahájením pronájmu, cena podle písmene d), b) vlastní náklady, je-li pořízen nebo vyroben ve vlastní režii, c) hodnota nesplacené pohledávky, zajištěné převodem práva, § 29c) a to u hmotného movitého majetku, který zůstává ve vlastnictví věřitele, d) reprodukční pořizovací cena v ostatních případech zjištěná podle zvláštních předpisů nebo soudním znalecm, pokud tuto cenu nelze zjistit podle zvláštních předpisů;

přítom u nemovité kulturní památky se reprodukční pořizovací cena stanoví jako cena stavby zjištěná podle zvláštního předpisu 31b) bez přihlednutí ke kategorii kulturní památky, historickému stáří kulturní památky a k ceně uměleckých a uměleckořemeslných děl, která jsou součástí stavby. Součástí vstupní ceny podle písmen a) až d) je i technické zhodnocení provedené po zaevidování hmotného majetku a nehmotného majetku v majetku poplatníka, s výjimkou technického zhodnocení provedeného na nemovité kulturní památce, nejpozději však v prvním roce odpisování. Pokud původní vlastník v případech uvedených v § 30 odst. 12 nezapočal odpisování, je u nabyvatele vstupní cenou hmotného majetku a nehmotného majetku vstupní cena, z níž by původní vlastník odpisy uplatňoval.

Přes rozdílnost přístupu žalovaného i krajského soudu ve výše uvedeném směru je jejich závěr shodný a to, že odpis v roce 1995 je daňově uznatelný jen z prokázané vstupní ceny 99 809 Kč. S tímto závěrem Nejvyšší správní soud souhlasí, neboť je v souladu s právní úpravou účinnou pro rok 1995 i pro rok 1994 a se zjištěným skutkovým stavem. Stěžovatel rekonstrukci nemovitosti prokazoval smlouvou ze dne 1. 2. 1992 uzavřenou se SOU S., U B. p. 3, P. za dohodnutou cenu 1 027 000 Kč a výslechem svědka Dr. M. B. Rekonstrukci nemovitosti prováděl stěžovatel v letech 1992 a 1993 (viz jeho vyjádření k výzvě žalovaného ze dne 2. 3. 2001 založené v daňovém spisu) a odpisování začal v roce 1994 rovnoměrně. V prvním roce odpisování neprovedl technické zhodnocení nemovitosti. Nemovitost nenabyl úplatně v době delší než pět let před jejím vložením do obchodního majetku nebo v době delší než pět let před zahájením pronájmu. Navíc výši nákladů na rekonstrukci nemovitosti ani neprokázal. Výpovědi svědka PaedDr. M. B. se zabýval podrobně žalovaný v přezkoumávaném rozhodnutí i krajský soud v napadeném rozsudku. S jejich závěry Nejvyšší správní soud souhlasí a pro jejich podrobnost na ně odkazuje. Tuto námitku stěžovatele uvedenou v kasační nepovažuje Nejvyšší správní soud za důvodnou.

Z důvodů v tomto rozhodnutí uvedených Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu v napadené části ve výrocích I. a III. a v tomto rozsahu vrátil věc k dalšímu řízení krajskému soudu (§ 110 odst. 1 s. ř. s.) v němž je krajský soud vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V novém rozhodnutí rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. června 2006

JUDr. Ludmila Valentová  
předsedkyně senátu