



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdu, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **American game s. r. o.**, se sídlem Komořany 146, Rousínov u Vyškova, zastoupený Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 11. 3. 2008, č. j. 29 Ca 68/2006 - 58,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

### Odůvodnění:

Finanční úřad ve Vyškově na základě dodatečného daňového přiznání žalobce ze dne 18. 10. 2004 žalobci dodatečně vyměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 6. 2005, č. j. 46319/05/341910/6679, daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2003 do 31. 12. 2003 ve výši 0 Kč. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 1. 2006, č. j. 1103/06/FR 120, zamítl. Z odůvodnění tohoto rozhodnutí vyplývá, že podle § 19 odst. 1 písm. g) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění relevantním pro dané zdaňovací období (dále jen „zákon o daních z příjmů“), se za příjmy osvobozené od daně považují příjmy z loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o loteriích“).

Žalobce napadl toto rozhodnutí žalovaného žalobou ke Krajskému soudu v Brně, který ji rozsudkem ze dne 11. 3. 2008, č. j. 29 Ca 68/2006 - 58, zamítl, a to z následujících důvodů:

Žalobce svůj názor, podle něhož se za příjmy z loterií, které jsou osvobozeny od daně z příjmů podle § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, považují příjmy provozovatele tvořené všemi vsazenými částkami ze všech jím provozovaných her podle § 2 a § 50 odst. 3 zákona o loteriích, které podléhají vyúčtování v účetním období, snížené o položky umožňující snížení (tj. o výhry vyplacené sázejícím, správní poplatky, místní poplatky a náklady státního dozoru), opíral o § 4 odst. 2 zákona o loteriích. S tímto názorem však nelze dle krajského soudu souhlasit. Podle § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů jsou od daně osvobozeny příjmy z loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 zákona o loteriích. Příjmy ve smyslu citovaného ustanovení jsou myšleny nepochybně veškeré příjmy bez ohledu na výdaje resp. náklady, které v souvislosti s provozováním loterií žalobci vznikly.

Podle § 4 odst. 2 zákona o loteriích, se povolení vydá, jestliže provozování loterií a jiných podobných her je v souladu s jinými právními předpisy, nenarušuje veřejný pořádek, je zaručeno jejich řádné provozování včetně řádného technického vybavení a bude-li na sociální, zdravotní, sportovní, ekologický, kulturní nebo jinak veřejně prospěšný účel použito části výtěžku ve výši, která odpovídá v tabulce stanovenému procentu, to je neméně 6% až 20% z rozdílu, o který příjem provozovatele, tvořený všemi vsazenými částkami ze všech jím provozovaných her podle § 2 a § 50 odst. 3, které podléhají vyúčtování v účetním období, převyšuje výhry vyplacené sázejícím, správní poplatky, místní poplatky a náklady státního dozoru (dále jen „část výtěžku“). Odvod části výtěžku v určené výši na veřejně prospěšné účely splňuje podmínku stanovenou zvláštním předpisem. Z citovaného ustanovení je zřejmé, že upravuje podmínky pro vydání povolení, nikoliv otázku, co je předmětem osvobození od daně z příjmů. Odkazuje-li § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů na § 4 odst. 2 zákona o loteriích, nečiní tak proto, aby blíže specifikoval pojem příjmy z loterií a jiných podobných her po obsahové stránce, ale pouze upřesnil, že se jedná o příjmy z loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle tohoto ustanovení. Skutečnost, že se jedná o veškeré příjmy, není ustanovením § 4 odst. 2 zákona o loteriích nikterak dotčena. Poslední věta § 4 odst. 2 zákona o loteriích (*„Odvod části výtěžku v určené výši na veřejně prospěšné účely splňuje podmínku stanovenou zvláštním předpisem.“*) znamená, že odvod části výtěžku je rovněž osvobozen od daně z příjmů, tato věta však na § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, tedy na skutečnost, že od daně z příjmů jsou osvobozeny veškeré příjmy z loterií a jiných podobných her, nemá žádný vliv.

Odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2007, č. j. 5 Afs 41/2007 - 88, byl podle krajského soudu nepatřičný. Tento rozsudek se nezabývá

otázkou, co je předmětem příjmů z loterií, které jsou dle § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů osvobozeny od daně. Použitelný však je závěr, podle něhož vymezení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů a § 4 odst. 2 zákona o loteriích je natolik přesné a určité, že nedává prostor k jinému výkladu než doslovnému. Nejedná se o situaci, kdy by bylo možno dovodit, že ze dvou konkurenčních výkladů má přednost pro jednotlivce příznivější výklad.

Krajský soud naopak souhlasil s názorem žalobce, že podle § 38n odst. 2 zákona o daních z příjmů lze postupovat, tj. daňovou ztrátu lze dodatečně vyměřovat, jen při změně daňové ztráty. Krajský soud však již nesouhlasil se závěrem žalobce, že poslední známá daňová ztráta byla konkludentně vyměřena. Poslední známá daňová ztráta byla žalobcem uvedena v dodatečném daňovém přiznání a k její změně došlo právě žalobou napadeným rozhodnutím, tedy změnou dodatečného daňového přiznání.

Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž, byť ne výslovně, uplatnil důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel především trval na tom, že jeho příjmy tvoří pouze vsazené částky ze všech jím provozovaných her dle § 2 a § 50 odst. 3 zákona o loteriích, které podléhají vyúčtování v daném účetním období a snížené o vyplacené výhry sázejícím hráčům, správní poplatky, místní poplatky a náklady státního dozoru. Svůj názor opíral mj. o změny, ke kterým došlo v případě znění § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů (srovnáním znění tohoto ustanovení do a od 28. 12. 1998, kdy nabyl účinnosti zákon č. 333/1998 Sb.) s odkazem na § 4 odst. 2 zákona o loteriích, který mj. uvádí, že „*odvod části výtěžku v určené výši na veřejně prospěšné účely splňuje podmínku stanovenou zvláštním předpisem*“ [tímto zvláštním předpisem je právě § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů]. Oporu pro své tvrzení shledal stěžovatel také v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2007, č. j. 5 Afs 41/2007 - 88. Dovožoval, že je-li dle tohoto rozsudku od daně z příjmů osvobozena „část výtěžku“ dle § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, pak pojem příjmů dle tohoto ustanovení se musí rovnat pojmu část výtěžku. Totéž má vyplývat i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2008, č. j. 1 Afs 6/2008 - 64.

Stěžovatel argumentuje rovněž následnou změnou zákona o daních z příjmů účinnou od 1. 1. 2008, resp. důvodovou zprávou k této novele (zákon č. 261/2007 Sb.). Od 1. 1. 2008 jsou od daně z příjmů osvobozeny jen vsazené částky, přičemž do té doby byla daná otázka nejasná. Zákonodárce tuto mezeru v zákoně vyřešil zmíněnou novelou, ovšem žalovaný i správní orgán I. stupně ji vyřešili v neprospěch stěžovatele. Správce daně ani žalovaný si však neuvědomili, že na poli veřejného práva je výklad v neprospěch stěžovatele (nositele základních práv) vyloučen. V tomto směru stěžovatel odkázal na řadu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

Oporu pro své tvrzení stěžovatel spatřoval také ve stanovisku obsaženém na str. 27 – 29 Zápisu z jednání Koordinčního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 23. 6. 2004, ke kterému Ministerstvo financí nevzneslo žádné připomínky. Právě na základě tohoto zápisu stěžovatel podal předmětné dodatečné daňové přiznání, přičemž z tohoto stanoviska pro žalovaného a Finanční úřad ve Vyškově vyplývá správní praxe,

která je pro oba tyto orgány závazná. Zde stěžovatel odkázal mj. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251.

Stěžovatel svůj názor, podle něhož za příjmy plynoucí z loterií a jiných podobných her má být považován rozdíl, o který vsazené částky převyšují vyplacené výhry a další výše zmíněné položky, a nikoli pouze vsazené částky, opírá o to, že hráčova výhra je úplatou pro hráče, a nikoli pro stěžovatele. Zde stěžovatel argumentuje také rozsudkem Soudního dvora Evropských společenství ze dne 5. 5. 1994, *Glawe*, C-38/93, Recueil, s. I-1679, podle něhož čl. 11 části A odst. 1 písm. a) Šesté směrnice 77/388/EHS k dani z přidané hodnoty musí být interpretován tak, že v případě výherních hracích přístrojů, u nichž je zákonem stanoven podíl z celkového objemu vsazených částek připadajících na výhry hráčů, zdanitelná částka nezahrnuje takto zákonem stanovené vyplacené výhry.

Výklad krajského soudu byl podle stěžovatele mylný rovněž v závěru, že formulace poslední věty § 4 odst. 2 zákona o loteriích („*Odvod části výtěžku v určené výši na veřejně prospěšné účely splňuje podmínku stanovenou zvláštním předpisem.*“) znamená, že rovněž odvod je osvobozen od daně z příjmů, a jinak tato věta nemá vliv na § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. Odvod části výtěžku je totiž osvobozen dle § 19 odst. 1 písm. ch) předmětného zákona.

Stěžovatel rovněž nesouhlasil se závěrem krajského soudu o tom, že poslední daňová ztráta nebyla konkludentně vyměřena, ale že byla uvedena v dodatečném daňovém přiznání a k její změně došlo dodatečným platebním výměrem ze dne 22. 6. 2005, č. j. 46319/05/341910/6679. Tímto rozhodnutím totiž správce daně s odkazem na § 38n odst. 2 zákona o daních z příjmů a § 46 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“) dodatečně vyměřil daňovou ztrátu ve výši 0 Kč, když poslední známá daňová ztráta činila 6 820 263 Kč a nově stanovená daňová ztráta činila rovněž 6 820 263 Kč. Dle citovaného ustanovení daňového řádu lze postupovat jen při změně daňové ztráty a nikoli v případě, kdy nově stanovená daňová ztráta je stejná jako poslední známá daňová ztráta. Rozhodnutím správce daně tak nemohlo dojít k novému vyměření daňové ztráty ve shora uvedené výši, když tato stejná daňová ztráta byla již dříve konkludentně vyměřena. Proti doměřenému rozdílu na daňovém základu ve výši 0 Kč se pak dle § 46 odst. 8 daňového řádu lze jen stěží odvolávat. Krajský soud se tak přitom snažil aplikovat § 46 odst. 9 daňového řádu ve znění účinném až od 1. 6. 2006, což není možné. Mezeru v zákoně se krajský soud pokusil překlenout výkladem tak, že právní úprava účinná od 1. 6. 2006 je aplikovatelná již v době rozhodování správce daně, což však není možné. Zde stěžovatel opět připomíná judikaturu stanovící, že v případě pochybností je na poli veřejného práva třeba postupovat ve prospěch stěžovatele.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí; se závěry krajského soudu se přitom zcela ztotožnil. K novým tvrzením obsaženým v kasační stížnosti dodal, že názory vyslovené na Koordinačním výboru Ministerstva financí nemohou derogovat platnou právní úpravu a bez dalšího ani předurčovat výklad a aplikaci příslušných ustanovení. Stěžovatelem uvedený odkaz na zápis z jednání ze dne 23. 6. 2004 je navíc nepřesný a chybně interpretovaný. Chybný je také závěr stěžovatele, že zůstal-li v rámci citovaného jednání v plénu vznesený návrh ve shrnujícím stanovisku v určité části

neřešen, byl s ním takto vysloven souhlas. Mlčení správního orgánu (Ministerstva financí) bez dalšího neznamená jeho souhlas s předestřeným návrhem; taková analogie se soukromoprávními úkony není možná. Předmětný zápis navíc nepředurčuje správní praxi, přičemž stěžovatel nedoložil, že je taková praxe opravdu přijímána (ve skutečnosti je tomu naopak).

Odkaz stěžovatele na citovaný rozsudek Soudního dvora také není případný. Tento rozsudek se totiž týká aplikace Šesté směrnice Rady 77/388/EHS, která se týká výhradně oblasti nepřímých daní, a to daně z přidané hodnoty. Předmětný rozsudek se tudíž netýká problematiky daní přímých, tedy ani daně z příjmů právnických osob, a proto není na danou věc použitelný.

Stěžovatel rovněž nesprávně vykládá termín „mezera v zákoně“. Za mezeru v právu je třeba považovat situaci, kdy dochází k rozporu mezi společenskou potřebou regulace určitých právních vztahů a neexistencí na ně přímo dopadající právní úpravy, nikoli však situaci, kdy jsou interpretovány a následně aplikovány dvě na sebe dispozicí odkazující právní normy. Krajský soud a správní orgány tudíž pouze provedly aplikaci dvou norem dopadajících na předmětný skutkový stav; nejedná se o mezeru v právu, ale pouze o případ, kdy je právní posouzení odlišné od posouzení, které provedl stěžovatel.

Na vyjádření žalovaného reagoval stěžovatel dne 4. 11. 2008 doplněním kasační stížnosti. Domníval se, že není možné odbýt význam jím citovaného rozhodnutí Soudního dvora pouhým tvrzením, že na věc nedopadá. V tomto směru připomněl obecný význam judikatury Soudního dvora v rámci Společenství. Argumentace předmětným rozsudkem je důvodná, neboť se týká otázky podílu z celkového objemu vkladů, který odpovídá vyplaceným výhrám, byť se jedná

o jinou daň. Na podporu svých názorů stěžovatel také odkázal na Zápis z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR ze dne 18. 6. 2008, podle něhož Ministerstvo financí souhlasí s tím, že v případě výherních hracích přístrojů s nastaveným výherním podílem se na řádku 530 přiznání k dani z přidané hodnoty jakožto uskutečněné plnění osvobozené od daně uvede částka ve výši rozdílu, o které vklady převyšují výhry vyplacené hráčům. Na základě tohoto stanoviska již Finanční ředitelství v Brně, oddělení nepřímých daní vyhovělo odvolání stěžovatele ve věci vyměření daně z přidané hodnoty. Stěžovatel přitom odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2006, č. j. 2 Afs 178/2005 - 64, z něhož opět vyplývá, že v případě konfliktu dvou srovnatelných výkladů je třeba dát přednost výkladu ve prospěch soukromé osoby. S odkazem na tento rozsudek a v něm zmíněnou judikaturu stěžovatel také odmítl možnost, že by svým postupem zneužíval práva.

K otázce významu eurokonformního výkladu vnitrostátních předpisů a významu judikatury Soudního dvora v oblasti daně z přidané hodnoty stěžovatel odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 2 Afs 35/2007 - 111, stejně tak jako na rozsudek téhož soudu ze dne 9. 10. 2007, č. j. 9 Afs 81/2007 - 60 a rozsudek ze dne 22. 3. 2007, č. j. 9 Afs 5/2007 - 70.

K otázce Zápisu z jednání Koordinačního výboru s Komorou daňových poradců ČR konaného dne 23. 6. 2004 stěžovatel uvádí, že právě na základě obdobného (již zmíněného) zápisu ze dne 18. 6. 2008 Finanční ředitelství v Brně vyhovělo odvolání stěžovatele, které se týkalo toho, co se rozumí příjmem provozovatele loterií a jiných podobných her (v souvislosti s daní z přidané hodnoty). Z toho se podává i stěžovatelem tvrzená správní praxe. V souvislosti s tím stěžovatel zdůraznil důležitost zásady právní jistoty (podepřeno citací rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 47/2004 - 83); této zásadě odporuje, pokud odvolací orgán (zde finanční ředitelství) rozhodne o shodné hmotně-právní otázce odlišně. O takový případ se jedná, pokud na dani z přidané hodnoty uzná tzv. netto princip (vklady mínus výhry) a na dani z příjmů uzná brutto princip (veškeré vsazené částky). Stěžovatel je toho názoru, že není možné při zachování právní jistoty a předvídatelnosti rozhodnutí správních i soudních orgánů, aby bylo ve stejné věci rozhodnuto o jiné dani odlišným způsobem – zde odkazuje rovněž na stanovisko správce daně obsažené v předkládací zprávě, podle něhož by měl být u všech daní uplatněn stejný postup.

Stěžovatel dále poukázal na vztah zákona o daních z příjmů a zákona o loteriích. Zákon o loteriích je vůči prvně citovanému zákonu zákonem zvláštním a při stanovení pojmu příjmu je tedy třeba postupovat v souladu se zákonem o loteriích a se zásadou *lex specialis derogat generali* (význam této zásady a její praktické uplatnění dává stěžovatel do souvislosti s rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2005, č. j. 4 Afs 9/2004 - 64 a ze dne 13. 7. 2007, č. j. 5 Afs 64/2007 - 59). Stěžovatel dovozuje, že nebyla-li by část výtěžku osvobozena od daně z příjmů, bylo by z ní odváděno dvakrát – jednou na dani z příjmů a jednou na veřejně prospěšné účely. Tento závěr podporuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2008, č. j. 1 Afs 6/2008 - 64, dle kterého mj. platí, že odvod části výtěžku na veřejně prospěšné účely podle zákona o loteriích je kompenzací osvobození příjmů z loterií a jiných her od daně podle zákona o daních z příjmů.

Stěžovatel svou kasační stížnost doplnil také podáním ze dne 17. 3. 2009, v němž zopakoval své dřívější argumenty a zároveň zdůraznil, že pojmy příjem a část výtěžku se dle jeho názoru sobě rovnají. Své tvrzení podepřel zasláním návrhu nového herního zákona a zákona k tomuto zákonu doprovodnému. Z návrhu nového herního zákona citoval § 2 odst. 12,

dle kterého „*příjem provozovatele je úhrn všech příjmů plynoucích od účastníků ze všech jím provozovaných her podle tohoto zákona, které podléhá řádnému a průkaznému vyúčtování v účetním období, snížený o vyplacené výhry. Příjem provozovatele je osvobozeným příjmem podle zvláštního zákona*“.

Konečně stěžovatel doplnil svou kasační stížnost rovněž podáním ze dne 24. 7. 2009, v němž opět uváděl argumenty, proč lze dle jeho názoru judikaturu Soudního dvora k dani z přidané hodnoty, konkrétně zmiňovaný rozsudek ve věci *Glawe*, použít jako výkladové vodítko i pro oblast přímých daní.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť

stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud následně přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a neshledal kasační stížnost důvodnou.

Klíčovou hmotně-právní otázkou, kterou je třeba posoudit, je výklad pojmu „příjmy“ v kontextu § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. Ten ve znění účinném pro předmětné zdaňovací období stanovil, že od daně jsou osvobozeny *„příjmy z loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů“*. Nejvyšší správní soud je přitom přesvědčen, že v uvedeném období bylo třeba pojem příjem interpretovat ve smyslu všech vsazených částek ze všech provozovatelem provozovaných her podle zákona o loteriích, které podléhají vyúčtování v daném účetním období. K tomu Nejvyšší správní soud vedou následující důvody:

Pro vymezení příjmů jsou rozhodná především ustanovení samotného zákona o daních z příjmů. Ten v § 18 odst. 1 pro daň z příjmů právnických osob stanoví, že *„předmětem daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem (dále jen „příjmy“), není-li dále stanoveno jinak“*. Lze souhlasit s krajským soudem, že odkazuje-li § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů na § 4 odst. 2 zákona o loteriích, činí tak především proto, aby bylo zřejmé, že se jedná o příjmy z loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno dle tohoto ustanovení. Samotné obsahové vymezení příjmů z loterií však v rozhodném období vyplývalo, jak již bylo řečeno, především ze samotného zákona o daních z příjmů. Interpretace, kterou s odkazem na zákon o loteriích stěžovatel provedl, pak spíše než pojmu příjmů dle § 18 odst. 1 zákona o daních z příjmů odpovídala pojmu základ daně dle § 23 odst. 1 zákona o daních z příjmů [*„Základem daně je rozdíl, o který příjmy, s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, a příjmů osvobozených od daně, převyšují výdaje (náklady), a to při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období, upravený podle následujících odstavců.“*].

Tyto závěry ovšem podporuje rovněž znění relevantních ustanovení samotného zákona o loteriích, na který se odvolával stěžovatel. Je totiž zřejmé, že stěžovatel nesprávně vyložil pojmy „výtěžek“, „část výtěžku“ a „příjem“ dle zákona o loteriích, což jej vedlo rovněž k mylné interpretaci zákona o daních z příjmů.

§ 4 odst. 2 zákona o loteriích stanoví, že *„povolení se vydá, jestliže provozování loterií a jiných podobných her je v souladu s jinými právními předpisy, nenarušuje veřejný pořádek, je zaručeno jejich řádné provozování včetně řádného technického vybavení a bude-li na sociální, zdravotní, sportovní, ekologický, kulturní*

*nebo jinak veřejně prospěšný účel použito části výtěžku ve výši, která odpovídá v tabulce stanovenému procentu, to je nejméně 6% až 20% z rozdílu, o který příjem provozovatele, tvořený všemi vsazenými částkami ze všech jím provozovaných her podle § 2 a § 50 odst. 3, které podléhají vyúčtování v účetním období, převyšuje výhry vyplacené sázejícím, správní poplatky, místní poplatky a náklady státního dozoru (dále jen „část výtěžku“)*“.

Na to navazuje § 4 odst. 3 zákona o loteriích, dle kterého platí, že *„výtěžkem se rozumí příjem jednoho provozovatele tvořený všemi vsazenými částkami ze všech jím provozovaných her podle tohoto zákona, které podléhají vyúčtování v účetním období, snížený o výhry, správní poplatky, místní poplatky, náklady státního dozoru a o vlastní náklady provozovatele přímo související s provozováním her“*.

Je tedy zřejmé, že „příjem“, jak vyplývá z citovaného § 4 odst. 3 zákona o loteriích, tvoří právě hrubá suma všech vsazených částek, zatímco „výtěžkem“ je třeba rozumět pouze „čistý“ rozdíl mezi celkovým objemem všech vsazených částek a částkou připadající na vyplacené výhry, místní poplatky, správní poplatky, náklady státního dozoru a vlastní náklady provozovatele. „Částí výtěžku“ je pak třeba rozumět právě jen odvod na veřejné prospěšné účely, tedy oněch nejméně 6% až 20% z rozdílu mezi příjmem (tj. celkovým objemem všech vsazených částek) a částkou připadající na vyplacené výhry, místní poplatky, správní poplatky a náklady státního dozoru. Tento závěr jednoznačně vyplývá z citovaných ustanovení zákona o loteriích a dospěla k němu rovněž jak judikatura (např. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 6. 12. 2000, č. j. 10 Ca 323/2000 - 28, který však již v žalobě stěžovatel interpretoval nesprávně obdobně jako pokyn Ministerstva financí č. D-132), tak doktrína (viz Kolman, P.: Část výtěžku podle zákona o loteriích aneb o jednom zajímavém judikátu. Dostupné na <http://www.epravo.cz/top/clanky/cast-vytezku-podle-zakona-o-loteriich-aneb-o-jednom-zajimavem-judikatu-21969.html>). Pokud k této věci stěžovatel citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2007, č. j. 5 Afs 41/2007 - 88, publikovaný pod č. 1500/2008 Sb. NSS, je třeba říci, že i tento rozsudek rozlišuje pojmy „příjem“, „výtěžek“ a „část výtěžku“. V tomto smyslu také nepodporuje výklad stěžovatele, že pojmy „příjem“ a „část výtěžku“ se sobě rovnají, neboť jednoznačně uvádí, že *„v případě „části výtěžku“ (...) se jedná o tu část příjmu z provozování loterií a jiných podobných her, která je vyhrazena veřejně prospěšným účelům, a je příjmem té obce, která k jejich provozování vydala povolení.“* Stejně tak závěry stěžovatele jednoznačně nepodporuje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2008, č. j. 1 Afs 6/2008 - 64, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), který se spíše než vymezení příjmů osvobozených od daně věnuje vymezení subjektu, který je oprávněn toto osvobození nárokovat.

Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem rovněž v hodnocení poslední věty § 4 odst. 2 zákona o loteriích, dle které *„odvod části výtěžku v určené výši na veřejně prospěšné účely splňuje podmínku stanovenou zvláštním předpisem“*. Uvedené ustanovení je skutečně třeba vyložit tak, že odvod části výtěžku je rovněž osvobozen od daně z příjmů, tato věta však nemá na celkový rozsah osvobození příjmů provozovatele loterie či jiné podobné hry dle § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů žádný vliv, neboť § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů používá pojem „příjmy“, nikoliv pojem „část výtěžku“. Naopak interpretace provedená stěžovatelem je dle Nejvyššího správního soudu nepřijatelná a postrádající smyslu, už s ohledem na to, že stěžovatel nesprávně vymezil pojmy „výtěžek“ a „část výtěžku“. Pro úplnost pak Nejvyšší správní soud dodává, že ani argumentace stěžovatele ustanovením § 19 odst. 1 písm. ch) zákona o daních z příjmů není důvodná. § 4 odst. 2 zákona o loteriích v podobě, která obsahuje rovněž předmětnou formulaci (tj. větu *„odvod části výtěžku v určené výši na veřejně prospěšné účely splňuje podmínku stanovenou zvláštním předpisem“*), byl totiž do zákona o loteriích vložen novelou

provedenou zákonem č. 149/1998 Sb. s účinností od 1. 9. 1998, tj. v době, kdy zákon o daních z příjmů ještě neobsahoval zvláštní ustanovení o osvobození příjmů (jiné osoby) z odvodu

provozovatele loterie či jiné podobné hry na veřejně prospěšné účely. Toto ustanovení bylo do zákona o daních z příjmů vloženo až novelou č. 210/2002 Sb. s účinností od 1. 7. 2002 [původně jako § 19 odst. 1 písm. zd), nyní § 19 odst. 1 písm. ch) zákona o daních z příjmů]. Je třeba připomenout, že poznámky pod čarou se podle legislativních pravidel vlády samostatně nenovelizují, neboť nemají, jak vyplývá rovněž z judikatury Ústavního soudu, samy o sobě normativní význam, nemusí tedy vždy odpovídat aktuálnímu znění zákona po provedených novelizacích.

Pokud stěžovatel odkazuje na změny relevantních ustanovení předmětných právních předpisů a historickým výkladem dospívá k závěrům, které podporují jeho tvrzení, nemůže se Nejvyšší správní soud ztotožnit ani s těmito úvahami, naopak sled novelizací § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů i § 4 odst. 2 a 3 zákona o loteriích jednoznačně svědčí o správnosti opačného závěru, než uváděl stěžovatel.

Do 27. 12. 1998, tedy do změny zákona o daních z příjmů provedené zákonem č. 333/1998 Sb., stanovil § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů, že „*od daně je osvobozen výtěžek provozovatelů loterií a jiných podobných her povolených podle zvláštních předpisů, který je určen ve výši alespoň 90% na veřejně prospěšné účely*“. Zde zákon o daních z příjmů odkazoval na zákon o loteriích, což bylo nutné už z toho hlediska, že sám zákon o daních z příjmů pojem výtěžku nedefinoval. Přitom do 31. 8. 1998 zákon o loteriích definoval výtěžek v § 4 odst. 6 a výtěžkem rozuměl „*příjmy z loterie nebo jiných podobných her snížené o výhry, zaplacený správní poplatek, o vlastní náklady pořadatele na provozování loterie nebo jiných podobných her a u her uvedených v § 2 písm. g) až i) snížené i o zaplacené odvody a daně podle zvláštních předpisů*“. Od 1. 9. 1998, v souvislosti se změnou zákona o loteriích provedenou zákonem č. 149/1998 Sb., je pojem výtěžek upraven v § 4 odst. 3 zákona o loteriích v podobě, která platila v předmětném zdaňovacím období a platí i nyní (viz výše). Je tedy zřejmé, že do 27. 12. 1998 nebyly dle zákona o daních z příjmů od daně osvobozeny „příjmy“, ale „výtěžek“, a to ve shora uvedeném smyslu.

To se ovšem změnilo právě novelou zákona o daních z příjmů č. 333/1998 Sb., takže od 28. 12. 1998 platilo, že osvobození podléhají „*příjmy z loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 písm. a) zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách*“. V této podobě také dané ustanovení platilo i v roce 2003, tedy i v předmětném zdaňovacím období [pouze s tím nevýznamným rozdílem, že z odkazu na § 4 odst. 2 písm. a) zákona o loteriích vypadlo „písm. a)“, neboť § 4 odst. 2 zákona o loteriích se již na písm. a) a b) nečlení.]. Nahrazení pojmu „výtěžek“ pojmem „příjmy“ přitom jasně ukazuje na úmysl zákonodárce učinit předmětem osvobození nadále již nikoliv „čistý“ výtěžek, jak je definován zákonem o loteriích, ale naopak „hrubý“ příjem provozovatele, tj. celkový objem všech vsazených částek ze všech provozovaných her.

Stěžovatelovým závěrům nesvědčí ani následná legislativní změna provedená zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, kterým bylo s účinností od 1. 1.

2008 novelizováno mj. také ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů. Podle nového znění jsou od daně z příjmů právnických osob osvobozeny „příjmy ze všech vsazených částek ze všech poplatníkem provozovaných loterií a jiných podobných her, u nichž bylo povolení k provozování vydáno podle § 4 odst. 2 zákona č. 202/1990 Sb., o loteriích a jiných podobných hrách, ve znění pozdějších předpisů“. Důvodová zpráva k tomu uváděla, že „při provozování loterií a her podle zákona č. 202/1990 Sb. jsou vedle vsazených částek identifikovány také jiné příjmy jejich provozovatelů. Např. u kurzových sázek uplatňují jejich provozovatelé tzv. manipulační poplatek ve výši 10% vsazené částky. Zaplacení tohoto manipulačního poplatku je nezbytnou podmínkou pro účast ve hře, jeho výše však nemá žádný vliv na případnou

výhru. Bezesporně se tak jedná o příjem ze hry, což je důvodem k jeho osvobození podle platné právní úpravy, nejedná se však o vsazenou částku a tudíž nepodléhá povinnému odvodu části výtěžku na veřejně prospěšné účely. Tento manipulační poplatek podle platné právní úpravy tak nepodléhá žádné formě zdanění. V kasinech je to kategorie tzv. „tipsů“, tj. platby hráče charakteru daru, který není žádným způsobem podmíněn účastí ve hře. Tento příjem by měl být standardním způsobem zdaňován, ale jednoznačně to z platné právní úpravy nevyplývá. Proto se navrhuje výslovně stanovit, že osvobození příjmů z loterií a her od daně se týká pouze vsazených částek. Všechny ostatní příjmy provozovatelů loterií a her budou podléhat zdanění, bez ohledu na jejich pojmenování“ (zvýraznění NSS).

I z tohoto odstavce tedy vyplývá, že do 1. 1. 2008 byl pojem „příjmů“ vykládán tak, jak to učinil krajský soud i žalovaný; příjmy tedy i do 1. 1. 2008 představovaly přinejmenším všechny vsazené částky a nebylo možné příjmy ztotožňovat s výtěžkem. Předmětná legislativní změna tak měla pouze zpřesnit výklad pojmu „příjmy“ ve vztahu k platbám, které nebyly vsazenými částkami do hry, neměla však ten význam, který mu přisuzuje stěžovatel. Pouze pro úplnost pak Nejvyšší správní soud uvádí, že ze stěžovatelem předloženého návrhu herního zákona, který by do budoucna mohl nahradit současný zákon o loteriích, vyplývá, že pojem „příjmů“ z loterií a jiných her by mohl být v tomto novém zákoně definován do určité míry obdobně, jak to činil stěžovatel pro zdaňovací období roku 2003. Jedná se však pouze o dosud neschválený návrh zákona a nadto je jisté právem zákonodárce upravit věc odlišně od současného stavu. To však nemá žádný vliv na jednoznačný výklad právní úpravy platné a účinné v roce 2003.

Pokud stěžovatel zdůrazňuje význam a závaznost rozhodnutí Soudního dvora v rámci Společenství, lze s jeho názory v obecné rovině jistě souhlasit. Je však třeba zdůraznit, že závaznost rozhodnutí Soudního dvora se vztahuje právě jen k výkladu těch ustanovení komunitárních předpisů, jimiž se Soudní dvůr v daném rozhodnutí zabýval, a samozřejmě, pokud jde o výklad ustanovení směrnic, musí vzhledem k povinnosti eurokonformního výkladu vnitrostátního práva vnitrostátní soudy i jiné státní orgány z rozhodnutí Soudního dvora vycházet také tehdy, pokud aplikují ustanovení vnitrostátních právních předpisů, která slouží právě k transpozici těch ustanovení dané směrnice, k nimž se Soudní dvůr vyjádřil. V daném případě stěžovatel argumentuje rozsudkem Soudního dvora ve věci *Glawe*, v němž Soudní dvůr poskytl výklad čl. 11 části A odst. 1 písm. a) Šesté směrnice k dani z přidané hodnoty. Tento rozsudek je tedy nepochybně závazný při výkladu příslušných ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, pokud jde o posouzení zdanitelných plnění (daní z přidané hodnoty),

resp. plnění od daně osvobozených při provozování výherních hracích přístrojů, které mají technicky pevně nastavený a zároveň zákonem určený minimální podíl z celkového objemu vsazených částek, který musí připadnout na výhry hráčům. Jak vyplývá z argumentace stěžovatele, finanční orgány také tento rozsudek Soudního dvora, pokud jde o takové výherní hrací přístroje a osvobození od daně z přidané hodnoty, plně respektují. Avšak o tom, že by uvedený rozsudek Soudního dvora měl být závazný pro výklad ustanovení zákona o daních z příjmů, tedy právní úpravy přímých daní, na niž se samozřejmě Šestá směrnice (či dnešní konsolidovaná směrnice, která Šestou směrnicí nahradila) nevztahuje a která není v rámci Společenství vůbec harmonizována, nemůže být ani řeči. K přímým daním existuje judikatura Soudního dvora, jež se týká souladu vnitrostátních úprav přímého zdanění s ustanoveními Smlouvy o založení ES k volnému pohybu osob, služeb a kapitálu, o tyto otázky se však v dané věci nejedná.

Přesto lze připustit, že uvedený judikát Soudního dvora by mohl být pro řešení sporných otázek v dané věci inspirativní, neboť je třeba, jak Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně zdůraznil, vycházet z požadavku bezrozpornosti právního řádu, tedy vykládat srovnatelné právní instituty pokud možno souladným způsobem, to ovšem pouze

za předpokladu, že to platná právní úprava umožní, tedy pouze v případě, že by nešlo ani u jednoho z těchto právních institutů o výklad *contra legem*. V daném případě ovšem rozšíření výkladu, jež se vztahuje k definici základu daně z přidané hodnoty a zároveň tedy i k rozsahu osvobození od této daně u poskytování služeb na výše uvedených výherních hracích přístrojích, na všechny případy osvobození příjmů z loterií a jiných podobných her od daně z příjmů právnických osob možné není, neboť jednak nejde o zcela srovnatelné kategorie a jednak ani stávající právní úprava v zákoně o daních z příjmů a v zákoně o loteriích takový výklad neumožňuje.

Na jedné straně je zde totiž poměrně obecná úprava vztahující se k dani z přidané hodnoty, která jistě umožňovala a umožňuje výklad, k němuž na půdorysu Šesté směrnice dospěl u uvedené kategorie výherních hracích přístrojů Soudní dvůr, na straně druhé jsou zde výše zmíněná zcela jednoznačná ustanovení zákona o daních z příjmů a zákona o loteriích, která srovnatelný výklad pro účely osvobození od daně z příjmů neumožňují. Tento závěr platí, pokud s úpravou daně z příjmů porovnáváme ustanovení relevantní pro zdanitelná plnění, resp. plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty uskutečněná v roce 2003, tedy především § 14 odst. 1 a 4 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, podle nichž byla základem daně z přidané hodnoty cena, resp. úhrada za zdanitelné plnění bez daně, a § 25 odst. 1 písm. i) téhož zákona, který stanovil, že od daně jsou osvobozeny loterie a jiné podobné hry, přičemž § 34 věc konkretizoval tak, že od daně je osvobozeno provozování loterií a jiných podobných her, s výjimkou služeb souvisejících s jejich provozováním zajišťovaných pro provozovatele jinými osobami. Tento závěr platí rovněž, pokud s úpravou daně z příjmů porovnáváme nyní platnou a účinnou právní úpravu daně z přidané hodnoty, tedy především § 36 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v aktuálním znění, podle něhož je základem daně vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění, stejně jako § 51 odst. 1 písm. i) téhož zákona, podle něhož je od daně bez nároku na odpočet daně osvobozeno plnění v podobě provozování loterií a jiných podobných her,

příčemž provozování loterií a jiných podobných her konkretizuje § 60 nového zákona stejně, jako to činil zákon č. 588/1992 Sb. Jak již bylo řečeno, na rozdíl od úpravy osvobození od daně z přidané hodnoty zcela jednoznačná dikce ustanovení § 19 odst. 1 písm. g) zákona o daních z příjmů ve spojení s § 4 odst. 2 a 3 zákona o loteriích jiný výklad, než ten, k němuž dospěly finanční orgány i správní soudy, neumožňuje.

Obdobně je třeba vypořádat i stížní námitku, podle níž měla být dána přednost výkladu, který je pro jednotlivce příznivější. V daném případě zde nebyla možnost dvou rovnocenných výkladů předmětného ustanovení, a proto zde nelze uvedenou zásadu použít. Naopak je třeba akceptovat, že zákon v tomto případě nepřipouští jiný výklad, než že osvobození od daně z příjmů musí podléhat veškeré příjmy tvořené celkovým objemem vsazených částek ze všech provozovaných her, které podléhají vyúčtování v daném účetním období.

V souvislosti se shora uvedeným je také zřejmé, že na základě zápisu ze dne 23. 6. 2004 nedošlo ke vzniku ustálené správní praxe finančních orgánů, jež by snad měla spočívat v tom, že by finanční orgány na základě tohoto zápisu posuzovaly dané otázky v souladu se stanoviskem stěžovatele. Správní praxí zakládající legitimní očekávání je totiž třeba rozumět ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činností (příp. i nečinností) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je přitom správní orgán vázán a lze ji změnit, pokud je změna činěna do budoucna; dotčené subjekty mají možnost se s ní seznámit a je řádně odůvodněna závažnými okolnostmi. Předmětný zápis v daném případě nezakládal *ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činnost, která by opakovaně potvrzovala určitý výklad a použití*

*právních předpisů*. Stěžovatel existenci takové ustálené praxe nedoložil, naopak rozhodnutí finančních orgánů v této věci svědčí o přístupu zcela opačném. Není tedy možné dovolávat se ani rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23.8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, publikovaného pod č. 1383/2007 Sb. NSS. V oblasti daně z přidané hodnoty se pak jednalo o jiný případ (jak bylo již vyloženo), který neměl vliv na správní praxi v oblasti daně z příjmů.

Rovněž je zřejmé, že stěžovatel nesprávně používal pojem tzv. mezery v právu či v zákoně; k takové situaci v posuzovaném případě nedošlo. Nejvyšší správní soud shodně s žalovaným žádnou mezeru v právu, pokud jde o rozsah osvobození od daně z příjmů provozovatele loterií či jiných podobných her, který je, jak již bylo řečeno, zákonem jednoznačně definován, neshledal.

Konečně Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s názorem stěžovatele na nesprávný postup správce daně při vydání dodatečného platebního výměru. Podle § 38n odst. 2 zákona o daních z příjmů se při správě daňové ztráty postupuje obdobně jako při správě daňové povinnosti; daňová ztráta se vyměřuje; při snižování daňové ztráty se postupuje obdobně jako při zvyšování daňové povinnosti a při zvyšování daňové ztráty se postupuje obdobně jako při snižování daňové povinnosti. Stěžovatel měl za to, že jeho daňová ztráta za zdaňovací období roku 2003 měla být vyšší, než jaká mu byla vyměřena na základě jeho původního daňového přiznání. Z tohoto důvodu podal dle § 41 daňového řádu dodatečné daňové přiznání na vyšší daňovou ztrátu. Správce daně měl pochybnosti o správnosti

dodatečného daňového přiznání, proto zahájil dle § 43 daňového řádu vytykáací řízení. Z tohoto důvodu nemohlo dojít ke konkludentnímu vyměření daňové povinnosti ve smyslu § 46 odst. 5 daňového řádu ve výši podle dodatečného daňového přiznání. Za dané situace, kdy správce daně dospěl po provedení vytykáacího řízení k závěru, že v dodatečném daňovém přiznání je daňová ztráta navýšena nesprávně a že naopak původně vyměřená výše daňové ztráty odpovídá skutečnosti, nezbylo mu než použít analogicky § 46 odst. 7 daňového řádu a vydat dodatečný platební výměr, jímž stěžovateli dodatečně vyměřil daňovou ztrátu v nulové výši.

Tím nejenže správce daně nijak nezkrátil stěžovatele na jeho právech, ale dokonce platí přesný opak toho, co stěžovatel tvrdí, totiž vydáním meritorního rozhodnutí o podaném dodatečném daňovém přiznání správce daně naopak stěžovateli umožnil, aby proti jeho závěrům stěžovatel brojil odvoláním a následně tudíž i žalobou a kasační stížností. V souladu s § 46 odst. 8 daňového řádu stěžovatel v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru napadal doměřený rozdíl na daňové ztrátě, tedy rozdíl v nulové výši, neboť měl za to, že tento rozdíl měl činit částku uvedenou v dodatečném daňovém přiznání (862 675 Kč). Žalovaný toto odvolání řádně posoudil a meritorně o něm rozhodl. Závěry žalovaného byly následně přezkoumány krajským soudem a Nejvyšším správním soudem. Naopak, pokud by správce daně dodatečný platební výměr nevydal, vyměřovací řízení zahájené podáním dodatečného daňového přiznání by nebylo nijak ukončeno a stěžovateli by tak byla znemožněna jakákoli procesní obrana s výjimkou možnosti domáhat se ochrany před nezákonnou nečinností správce daně.

Je možné ještě dodat, že v daném případě nepřípadalo do úvahy ani zastavení řízení o dodatečném daňovém přiznání, neboť se nejednalo o nepřípustné podání a nepřípadal v úvahu ani žádný jiný ze zákonných důvodů pro zastavení daňového řízení taxativně vymezených v § 27 odst. 1 daňového řádu. Nepřípadná je rovněž argumentace stěžovatele § 46 odst. 9 daňového řádu. Nejenže toto ustanovení neplatilo v době vydání předmětného dodatečného platebního výměru, ale navíc se jak ve znění účinném od 1. 6. 2006 do 30. 10. 2007, tak ve své současné podobě týká dodatečného platebního výměru, jímž se nemění poslední známá daňová povinnost,

ale naopak se jím mění některé jiné údaje. To nebyl případ stěžovatele, který usiloval dodatečným daňovým přiznáním o změnu původně vyměřené daňové ztráty, tedy údaje odpovídajícího pojmu „daňová povinnost“ daňového subjektu. Toto ustanovení tedy nejen časově, ale ani věcně na posuzovaný případ vůbec nedopadá.

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

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

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

V Brně dne 28. srpna 2009

JUDr. Ludmila Valentová  
předsedkyně senátu