

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **R. P.**, zastoupené Mgr. Hanou Zahálkovou, advokátkou se sídlem Příkop 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno (dříve: Finanční ředitelství v Hradci Králové), v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 9. 2012, č.j. 31 Af 126/2011 - 33,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Průběh řízení

[1.] Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové, kterým byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Hradci Králové (dále též „odvolací orgán“) ze dne 19. 10. 2011, č. j. 6128/11-1300-603479, kterým bylo zamítnuto jednak její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové (dále též „správce daně“) ze dne 10. 11. 2010, č. j. 256891/10/228913604218, o vyměření vlastní daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty ve výši 3648 Kč za zdaňovací období 1. čtvrtletí 2010; a jednak její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 17. 1. 2011, č. j. 3003/11/228913604218, o vyměření nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty ve výši 5604 Kč za zdaňovací období 2. čtvrtletí 2010.

[2.] V tomto zamítavém rozhodnutí Finanční ředitelství v Hradci Králové připomnělo, že dvojicí rozhodnutí správce daně, napadených stěžovatelčinými odvoláními, nebyl na základě zjištění ve vytýkacích řízeních uznán nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty v celkové výši 18 664 Kč, neboť správce daně dospěl k závěru, že stěžovatelkou deklarovaná uskutečněná plnění dle „Smlouvy o nájmu nebytových prostor“ nesplňují podmínky pro stěžovatelkou uplatněné osvobození od daně dle § 56 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, a tato plnění překvalifikoval na zdanitelná plnění podléhající zdanění základní sazbou daně dle § 14 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Odvolací orgán zamítl námitku týkající se jednak údajných procesních pochybení správce daně při konání místních šetření a jednak zjištění, zda byly prostory pronajaté společnosti STARDUST GAMES, s. r. o., oddělené mříží a o jaký typ mříže šlo. Zejména se pak vypořádal se stěžovatelčinou námitkou vůči tvrzení správce daně, že předmětná smlouva nezakládá skutečný nájem, nýbrž poskytnutí práva umístit technické zařízení v dohodnutém prostoru za účelem provozování výherních hracích přístrojů. Odvolací orgán vyšel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, č. j. 9 Afs 5/2007 - 70 (publ. pod č. 1187/2007 Sb. NSS), a z judikatury Soudního dvora EU vymezující, co se v unijním právu rozumí nájmem nemovitého majetku pro účely daně z přidané hodnoty. Konstatoval, že smlouva uzavřená dne 30. 12. 2006 mezi stěžovatelkou a společností STARDUST GAMES, s. r. o., nebyla ve skutečnosti smlouvou o nájmu nebytových prostor, čemuž nasvědčuje jak stanovení výše „nájmu“ procentem z tržeb docílených nájemcem, tak skutečnost, že tento „nájem“ měl ze strany stěžovatelky evidentně aktivní prvky, a měl tedy spíše povahu společného podnikání v podobě poskytnutí práva umístit technické zařízení v dohodnutém prostoru za účelem provozování výherních hracích přístrojů než pasivního poskytnutí části nemovitosti. Dovodil to i ze skutečnosti, že buď stěžovatelka, nebo nájemce ostatních prostor J. Č. zabezpečovali denně dozor v pronajímaných prostorách, aby nedocházelo při využívání hracích přístrojů k protiprávnímu jednání. Úplata za deklarovaný pronájem byla dle odvolacího orgánu také úplatou za spolupráci při této ekonomické činnosti, což dosvědčuje i dohoda o pracovní činnosti uzavřená mezi stěžovatelkou jako zaměstnankyní a společností STARDUST GAMES, s. r. o., jako zaměstnavatelem. Stěžovatelka tedy neposkytovala pouze nemovitost k pronájmu, ale poskytovala ve smyslu § 14 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty služby, které nejsou osvobozené od daně z přidané hodnoty, a proto bylo v pořádku, že jí tato daň byla doměřena.

[3.] Stěžovatelka toto rozhodnutí napadla žalobou, v níž setrvala na stanovisku, že její smluvní vztah ke společnosti STARDUST GAMES, s. r. o., byl vztahem nájemním. Krom toho namítala, že zjištění správce daně i odvolacího orgánu byla opřena o důkazy získané fotodokumentací, jejímuž pořizování nebyla přítomna a nemohla se k němu vyjádřit. Stejně tak nebyla stěžovatelka, respektive její zástupce přítomni místním šetřením konaným dne 7. 4. 2010 a 12. 8. 2010, takže nemohli klást otázky svědku J. Č. Dále brojila proti tomu, že při výpočtu výše daně použil správce daně jako základ daně celou výši nájemného, přestože samotná nájemní smlouva mlčí o tom, zda v sobě dohodnuté nájemné zahrnuje i daň z přidané hodnoty či nikoli. Za takové situace musí dle stěžovatelky platit, že dohodnuté nájemné již zahrnuje daň z přidané hodnoty, protože jinak by se o ni dohodnuté nájemné muselo zvyšovat. Trvala také na tom, že je-li osvobozeno od daně z přidané hodnoty samotné provozování výherních hracích přístrojů, měl by od ní být osvobozen i nájem, jakožto vedlejší služba související s hlavní službou.

[4.] Krajský soud v Hradci Králové zamítl žalobu výše označeným rozsudkem ze dne 27. 9. 2012. Shledal, že smluvní ujednání mezi stěžovatelkou a společností STARDUST GAMES, s. r. o., nelze považovat za nájem nebytových prostor, a proto na něj nelze aplikovat ustanovení § 56 zákona o dani z přidané hodnoty. Judikatura Nejvyššího správního soudu a Soudního dvora EU jej přivedla k závěru, že předmětné zdanitelné plnění bylo namístě kvalifikovat jako poskytnutí služby, jež podle § 14 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty této dani podléhá. Činnost stěžovatelky nespočívala v pouhém pasivním poskytování jednotlivých místností v nemovitosti, závisejícím na plynutí času, bez vytváření přidané hodnoty. Stěžovatelka se dohodou zavázala od 1. 5. 2004 provádět výpomoc při obsluze výherních hracích přístrojů, spolu s nájemcem sousedních místností J.Č. zabezpečovala využívání těchto přístrojů v souladu s právními předpisy, což je činnost, která s jejich provozem souvisí a je jeho neoddělitelnou a důležitou součástí, šlo tak z její strany spíše o poskytnutí služby, než jen o poskytnutí nemovitosti k pronájmu, o čemž svědčí i stanovení odměny za pronájem procentem z výše tržby. V tom se liší přenechání prostor společnosti STARDUST GAMES, s. r. o., od pasivního přenechání sousedních místností J. Č. k hostinské činnosti. Krajský soud neshledal ani porušení stěžovatelčiných procesních práv. Na místě se totiž konala celkem čtyři místní šetření. Při dvou byl přítomen i zástupce stěžovatelky. Při místním šetření konaném bez její přítomnosti 7. 4. 2010 byla pouze pořízena fotodokumentace dokazující absenci mříže, která by oddělovala prostory pronajaté společností STARDUST GAMES, s. r. o., od ostatních prostor. Tomuto místnímu šetření byl sice přítomen J. Č., jeho chybné označení v protokolu o místním šetření za svědka však neodpovídalo tomu, že pouze shlédl fotodokumentaci pořízenou správcem daně. Samotná neexistence uzamykatelné zatahovací mříže přitom není pro posouzení věci tak důležitá, jak se domnívá stěžovatelka. K základu daně krajský soud uvedl, že daň z přidané hodnoty byla spočítána z ceny dohodnuté, která byla následně také zaplacena. Činnost stěžovatelky pak nelze podle krajského soudu označit za činnost vedlejší k provozování výherních hracích automatů.

II. Obsah kasační stížnosti

[5.] Stěžovatelka v kasační stížnosti směřující proti tomuto rozsudku nejprve poukazuje na to, že se zdejší senát již obdobnou věcí zabýval v rozsudku ze dne 8. 4. 2010, č. j. 2 Afs 6/2009 - 64. V nyní posuzovaném případě se jednalo skutečně o nájem, ostatně i zástupce nájemce STARDUST GAMES, s. r. o., potvrdil, že právo využívat nemovitost nebylo nikým a ničím omezeno a prostor byl uzamykatelný zatahovatelnou mříží, byť se tato zasekávala, takže bylo třeba ji opakovaně, v únoru, dubnu, červnu, srpnu a říjnu 2010, opravovat v dílně v Praze. Tím se také vysvětluje, že 7. 4. 2010 se mříž nemusela nacházet na svém místě, její užívání je ovšem v dispozici nájemce, a nikoli stěžovatelky jako pronajímatelky. Není také vyloučeno, že původní roletovou mříž nájemce vyměnil pro opotřebování za novou posuvnou mříž. Krom toho byl prostor pronajatý nájemci STARDUST GAMES, s. r. o., oddělen kromě mříže také překližkovou přepážkou, akváriem a ozdobnou dřevěnou mřížkou, takže tam nemohly mít přístup třetí osoby.

[6.] Stěžovatelka dále trvá na tom, že důkazy byly pořízené fotodokumentací 7. 4. 2012 při místním šetření bez její přítomnosti, čímž bylo porušeno právo na projednání věci veřejně, tak aby se dotčená osoba mohla k prováděným důkazům vyjádřit. To nebylo napraveno ani 12. 8. 2010, neboť zde chyběl stěžovatelčin zástupce zplnomocněný na základě plné moci ze dne 15. 7. 2010, čímž došlo k porušení § 10 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, neboť nebylo nijak vysvětleno, zda šlo o nutný

případ ve smyslu tohoto ustanovení, a o jednání byl zplnomocněný zástupce vyrozuměn až následně dne 25. 8. 2010. Takový postup je v rozporu s právním názorem vyjádřeným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2010, č. j. 8 Aps 1/2009 - 159.

[7.] V otázce, zda cena obsažená v nájemní smlouvě v sobě zahrnovala i daň z přidané hodnoty, či nikoli, poukazuje stěžovatelka na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 3. 4. 2003, sp. zn. 32 Odo 835/2002, podle nějž platí, že součástí ceny je i daň z přidané hodnoty a clo, nevyplývá-li z dohody stran něco jiného. Není-li stranami dohodnuto něco jiného, nelze dohodnutou cenu díla zvyšovat o daň z přidané hodnoty. V předmětné nájemní smlouvě se o zahrnutí daně z přidané hodnoty mlčelo, takže měl správce daně vycházet z toho, že dohodnutá cena je včetně daně z přidané hodnoty.

[8.] Navíc stěžovatelka namítá, že pokud služba, kterou nájemci poskytovala, jednoznačně souvisela s provozem výherních hracích automatů, pak měla být kvalifikována jako vedlejší činnost k provozování výherních hracích a jako taková osvobozena od daně z přidané hodnoty, což dovozuje i z rozsudku Soudního dvora EU C-572/07 ve věci RLRE Tellmer Property, s. r. o.

[9.] Z těchto důvodů stěžovatelka navrhuje zrušit rozsudek krajského soudu a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

III. Vyjádření ke kasační stížnosti

[10.] Nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, přešla působnost Finančního ředitelství v Hradci Králové coby žalovaného na Odvolací finanční ředitelství, které se tedy stalo žalovaným (§ 69 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Tento žalovaný ve svém vyjádření kasační stížnosti vytýká, že není zřejmé, z jakých zákonných důvodů, ve smyslu § 103 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), byla podána. Žalovaný se plně ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu, který se podle něj dostatečně vypořádal se všemi žalobními námitkami stěžovatelky. I žalovaný souhlasí s názorem, že přenechání části nebytových prostor pro účely provozování výherních hracích přístrojů nelze považovat za nájem nebytových prostor a aplikovat na něj ustanovení § 56 zákona o dani z přidané hodnoty, neboť ze smluvních vztahů mezi stěžovatelkou a společností STARDUST GAMES, s. r. o., vyplývá, že nešlo jen o pasivní poskytování jednotlivých místností v nemovitosti, ale o poskytnutí s převládajícím prvkem obchodní činnosti, jak je zjevné ze stěžovatelčina pracovního závazku provádět výpomoc při obsluze výherních hracích přístrojů i ze závislosti výše nájmu na výši tržby z provozu jednotlivých zařízení. Těchto několik spojených dílčích plnění považoval správce daně správně za plnění jediné, neboť z ekonomického hlediska tvořila jeden celek. V otázce tvrzených porušení procesních práv stěžovatelky se žalovaný plně ztotožňuje s argumentací krajského soudu.

[11.] Ze všech těchto důvodů žalovaný navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

IV. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

[12.] Žalovaný má pravdu, že v kasační stížnosti není jasně uvedeno, z jakých zákonných důvodů, ve smyslu § 103 odst. 1 s. ř. s., byla podána. Z jejího obsahu však lze seznat, že byla podána z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s., neboť stěžovatelka brojí jednak proti tomu, jak krajský soud posoudil právní otázku povahy jejího smluvního

vztahu se společností STARDUST GAMES, s. r. o., jednak proti procesnímu pochybení, k němuž mělo dojít při místních šetřeních prováděných správcem daně.

[13.] Věcný přezkum je komplikován spíše tím, že ve zdůvodnění námitky nesprávného posouzení právní otázky krajským soudem uplatňuje stěžovatelka tři navzájem protichůdné linie argumentace. Nejprve totiž tvrdí, že smlouva mezi ní a společností STARDUST GAMES, s. r. o., měla povahu smlouvy o nájmu nebytových prostor, neboť nájemci pouze pasivně přenechala svou nemovitost, a proto měla být osvobozena od daně z přidané hodnoty; následně tvrdí, že nájemci poskytovala službu, která jednoznačně souvisela s provozem výherních hracích automatů, a proto měla být osvobozena od daně z přidané hodnoty; zatřetí pak tvrdí, že součástí sjednané výše nájmu byla i daň z přidané hodnoty, takže správce daně vyšel z příliš vysokého základu daně. Nelze přehlédnout, že tyto tři linie stěžovatelčiny argumentace nemohou společně obstát. Neobstojí však ani samostatně.

[14.] První dvě alternativy, které stěžovatelka nabízí proti posouzení provedenému krajským soudem, se týkají posouzení toho, jaký byl obsah právního vztahu mezi ní a společností STARDUST GAMES, s. r. o. Tento obsah vyplývá ze smluv, které jsou součástí správního spisu. Klíčová je smlouva uložená na č. l. 332 správního spisu, označená jako smlouva o nájmu nebytových prostor ze dne 30. 12. 2006 mezi stěžovatelkou jako pronajímatelkou a společností STARDUST GAMES, s. r. o., jako nájemcem. Jejím obsahem je pronajmutí části prostor v budově č. 51 v obci Černilov, a to ode dne 1. 1. 2007 na dobu neurčitou. Nájemné zde bylo stanoveno jako 50% z hrubé měsíční tržby výherních hracích přístrojů po odečtení poloviny nákladů na správní a místní poplatky a nákladů na jejich obsluhu. Na č. l. 318 správního spisu je založen dodatek ke smlouvě ze dne 30. 12. 2006 týkající se zjednání přístupu do pronajaté nemovitosti, zejména předání klíčů od ní. Dále je součástí správního spisu dohoda o pracovní činnosti ze dne 30. 4. 2004 mezi stěžovatelkou jako zaměstnankyní a společností STARDUST GAMES, s. r. o., jako zaměstnavatelem. Práce je zde vymezena jako výpomoc při obsluze výherních hracích přístrojů v rozsahu čtyři hodiny denně od pondělí do pátku, a to za mzdu 1000 Kč měsíčně.

[15.] Na základě tohoto skutkového stavu je třeba posoudit právní povahu daného vztahu, a to pohledem zákona o dani z přidané hodnoty, práva EU a judikatury Soudního dvora EU a Nejvyššího správního soudu, které tyto právní předpisy vykládají. Stěžovatelka má pravdu, že nejpřiléhavěji dopadá na posuzovanou situaci právní názor vyjádřený *obiter dictum* v rozsudku tohoto soudu ze dne 8. 4. 2010, č. j. 2 Afs 6/2009 – 64 (publ. na www.nssoud.cz). V něm sice zdejší soud rušil rozhodnutí krajského soudu pro procesní pochybení, zároveň se však *obiter dictum* vyjádřil i k otázce, za jakých podmínek lze přenechání části nebytových prostor za účelem provozování výherních hracích přístrojů posoudit jako podnájem nebytových prostor podle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty. Z tam učiněných závěrů vychází zdejší soud i v nyní posuzované věci; nyní již však tyto závěry mají povahu *ratio decidendi*.

[16.] I v nyní posuzované věci je nutno při interpretaci českého zákona o dani z přidané hodnoty vycházet z principu eurokonformního výkladu příslušných ustanovení a aplikace nepřímého účinku Šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS), která byla v průběhu doby vícekrát

novelizována a s účinností od 1. 1. 2007 byla nahrazena směrnicí 2006/112/ES (dále jen „Směrnice“). Tyto předpisy byly implementovány do zákona o dani z přidané hodnoty.

[17.] Předmětem daně podle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty je poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku; podle odst. 3 citovaného ustanovení plnění, která jsou předmětem daně, jsou zdanitelnými plněními, pokud nejsou osvobozena od daně. Předmětem daně dle § 2 zákona o dani z přidané hodnoty jsou tedy za prvé plnění zdanitelná a za druhé plnění osvobozená. Z toho vyplývá, že plnění musí být nejprve předmětem daně, aby mohlo být označeno za osvobozené plnění. V souvislosti s vymezením předmětu daně je důležité upozornit na některé základní zásady plynoucí z judikatury Soudního dvora EU a jeho předchůdce, tedy Evropského soudního dvora (dále „ESD“), které je třeba respektovat, a zákon o dani z přidané hodnoty vykládat tak, aby okruh plnění, jež jsou systémem daně z přidané hodnoty pokryta, nebyl nesprávně zužován.

[18.] Ustanovení § 56 zákona o dani z přidané hodnoty, které upravuje osvobozená plnění, v odst. 3 výslovně uvádí, že od daně je osvobozen nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor. Osvobození se nevztahuje na krátkodobý nájem stavby, bytů a nebytových prostor, nájem prostor a míst k parkování vozidel, nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů. Krátkodobým nájmem stavby, bytů a nebytových prostor se rozumí nájem, popřípadě včetně vnitřního movitého vybavení či dodání elektřiny, tepla, chladu, plynu nebo vody, nejdéle na 48 hodin nepřetržitě.

[19.] To je odrazem čl. 13 část B Směrnice, který stanovil: *„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:*

[...]

b) pacht nebo nájem nemovitého majetku kromě:

1. poskytování ubytování, jak je vymezují právní předpisy členských států, v rámci hotelnictví nebo v odvětví s podobnou funkcí včetně poskytování ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště,

2. nájmu prostor a míst k parkování vozidel,

3. nájmu trvale instalovaného zařízení a strojů,

4. nájmu bezpečnostních schránek.

Členské státy mohou stanovit další vynětí z oblasti působnosti těchto osvobození od daně.“

[20.] Tato úprava, z níž vychází většina níže citované judikatury, byla následně přenesena do nyní účinné úpravy obsažené v čl. 135 odst. 1 písm. l) směrnice 2006/112/ES. Účinek směrnice lze rozdělit na účinek přímý a nepřímý. Aplikace přímého účinku v daném případě nepřichází v úvahu, neboť ustanovení čl. 13 část B písm. b) Směrnice bylo řádně implementováno vnitrostátním předpisem, a to ustanovením § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Ze srovnání znění obou ustanovení je zřejmé, že nejsou v rozporu.

[21.] Princip nepřímého účinku směrnice byl poprvé ESD formulován ve věci Von Colson a Kaman (věc 14/83, rozhodnutí ESD, resp. SDEU jsou dostupná na http://curia.europa.eu). Doktrína nepřímého účinku stanoví povinnost vnitrostátní právo

určitým způsobem vykládat. Přitom musí být dodržena podmínka, že vnitrostátní předpis je schopen takového výkladu. Umožňují-li vnitrostátní interpretační techniky vyložit dané vnitrostátní ustanovení několika způsoby, má správní orgán, jakož i soud povinnost použít ten výklad, který je nejbližší smyslu a cíli odpovídajícího unijního ustanovení, jež mělo být touto cestou implementováno. Pokud je tedy ustanovení zákona nejasné, neurčité nebo není definováno, nelze ani určit, zda je se směrnicí v rozporu. Ze svého principu tedy nepřímý účinek unijního práva nikdy nemůže být contra legem. Může však jít i v neprospěch jeho adresáta. Povinnost vykládat národní právo v souladu se Směrnicí je tedy podmíněna tím, že existuje vnitrostátní předpis, který je nejednoznačný, umožňuje několik výkladů, přitom alespoň jeden z možných výkladů práva je v souladu se Směrnicí. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je v projednávané věci z níže uvedených důvodů namístě vyložit ustanovení § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty právě tímto způsobem, tj. za použití doktríny nepřímého účinku Směrnice, jak byla vyložena judikaturou ESD.

[22.] Podle ustálené judikatury ESD jsou osvobození od daně upravená čl. 13 Směrnice autonomními pojmy práva Společenství, a musí být proto definována na úrovni Společenství (viz např. 348/87 ve věci Stichting Uitvoering Financiële Acties, C-453/93 ve věci Bulthuis-Griffioen, C-358/97 ve věci Komise v. Irsko, C-275/01 ve věci Sinclair Collis, C-284/03 ve věci Temco Europe, C-428/02 ve věci Fonden Marselisborg Lystbadehavn). Výrazy použité za účelem označení osvobození od daně v čl. 13 Směrnice je třeba vykládat restriktivně, protože představují výjimky z obecného principu, podle kterého má být daň z přidané hodnoty uvalena na všechny služby vykonané za úhradu osobou povinnou k dani (viz zejména C-150/99 ve věci Stockholm Lindöpark, C-326/99 ve věci Goed Wonen, C-280/04 ve věci Jyske Finans).

[23.] Čl. 13 část B písm. b) Směrnice nedefinuje pojem „nájem nemovitého majetku“ ani neodkazuje na jeho vymezení v právních předpisech členských států, proto je nutné při výkladu tohoto pojmu zohlednit poměrně rozsáhlou judikaturu ESD, ze které vyplývá přednost unijní definice nájmu před soukromoprávními definicemi jednotlivých členských států (srov. např. C-326/99 ve věci Goed Wonen). Při vymezení pojmu nájmu proto nelze použít občanský zákoník ani zákon č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor. ESD tento pojem definoval v četných rozsudcích tak, že pronajímatel převede na nájemce za úplatu na sjednanou dobu právo užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl vlastníkem, a právo vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva. Nájem nemovitostí je podle ESD činností „relativně pasivní“, což lze vyložit tak, že komplexní služba, zahrnuje-li ještě i jiné složky (předpokládající aktivní činnost) než nájem, nemůže být většinou za nájem považována.

[24.] Například hranici mezi poskytnutím možnosti sportovat a nájmem nemovitosti se snažil ESD vymezit ve věci Stockholm Lindöpark (C-150/99). Provozování sportovního zařízení, jež umožňuje zákazníkům jeho krátkodobé využití k tělovýchovným či sportovním aktivitám, je dle ESD širší službou než prostý nájem nemovitosti, i když je používání nemovitého majetku s takovou službou úzce spjaté. Službou poskytnutou nad rámec nájmu může být umožnění použít sprchy, šatny atd. Některé transakce, které umožňují používat sportovní zařízení, mohou znamenat nájem nebo pacht nemovitého majetku, zatímco jiné ne. Jestliže je sportoviště patřící soukromému vlastníkovi poskytnuto k výlučnému použití klubu nebo jinému subjektu zabývajícímu se sportem na delší období na oplátku za platbu, pak je možné takové poskytnutí do této definice

zahrnout. Jestliže však jednotlivec platí vstupné, aby získal spolu s ostatními přechodnou možnost použít plavecký bazén, byla by překračována rozumná hranice tohoto konceptu, pokud jde o nájem nebo pacht. K podobnému kontrastu lze dospět v konkrétním případě golfového hřiště. Jestliže si osoba zaplatila výlučné užívání hřiště po stanovenou dobu, např. za účelem zorganizování turnaje nebo sportovního utkání s právem vybírat vstupné od hráčů či diváků, má taková služba jasnou povahu nájmu. Tentýž postup nelze nicméně uplatnit vůči příležitostnému golfistovi nebo skupině golfistů, kteří si přišli zahrát. I když je evidentně obtížné hrát golf bez golfového hřiště, je v tomto případě poskytnutou službou příležitost zahrát si golf, nikoli příležitost zabrat (obsadit) hřiště (srov. stanovisko generálního advokáta Jacobse). Z uvedeného judikátu ESD je zřejmé, že pro účely označení služby za nájem či pacht nemovitého majetku nesmí ve smlouvě chybět žádný ze základních znaků nájmu či pachtu. Tyto znaky musí ve smlouvě naopak převládat. Nájem či pacht přitom bezpodmínečně zahrnuje poskytnutí práva obsadit majetek jako vlastní a vyloučit nebo vpustit ostatní. Právo je navíc svázané s vymezenou částí či výměrou.

[25.] Ve věci Sinclair Collis (C-275/01) bylo hlavní otázkou, zda je poskytnutí možnosti umístění prodejních automatů na cigarety do prostor jiného subjektu nájmem části nemovitosti ve smyslu Směrnice. ESD rozhodl v neprospěch nájmu a důvodem byla skutečnost, že smlouva neobsahovala většinu základních prvků, které jsou nájemním smlouvám vlastní: vymezení předmětu nájmu, tj. přesné určení části nemovitosti, jež je pronajata, a volný přístup nájemce do prostor s automaty; přístup byl totiž v daném případě omezen otvíracími hodinami v provozovně. Podle ESD hovořila v neprospěch nájmu i nijak neomezená možnost přístupu třetích osob k předmětu nájmu, jež byla z pochopitelných důvodů důležitou podmínkou uzavření smlouvy. V daném případě smlouva nevymezovala žádný konkrétní prostor, jeho rozměry či lokaci, ve veřejně přístupných prostorách domu, kde byly automaty instalovány. Rozhodnutí, kde budou automaty umístěny, bylo spíše ponecháno na vlastníkovi nemovitosti. Sinclair Collis měla pouze právo požadovat jejich přestěhování, pokud se zjistí, že jiné umístění by více vyhovovalo z hlediska maximalizace zisku. Navíc podle smlouvy, na rozdíl od klasického nájmu majetku, bylo momentální umístění nepodstatné. Záleželo na něm pouze, pokud jde o úmysl generovat maximální tržby. V tomto případě nebylo obsazení konkrétního místa cílem smlouvy samo o sobě, ale prostředkem k dosažení cíle. Hlavním prvkem smlouvy nebylo v tomto případě užívání konkrétní části nemovitosti, ale poskytnutí služby, a to instalace přístroje, pro kterou je nemovitost sama vedlejším, i když nezbytným, předpokladem. Skutkový stav tohoto případu může být proto srovnán s poskytnutím jídla v hotelové restauraci na rozdíl od poskytnutí hotelového pokoje. Zatímco v druhém případě je hlavním rysem obývání pokoje samotného, v prvním případě je podstatou poskytnutí jídla, které je doplněno určitými přidruženými službami.

[26.] ESD opakovaně judikoval, že otázka, zda plnění sestávající z několika plnění má být považováno za jediné plnění, nebo za samostatná jednotlivá plnění, jež je nutno posuzovat odděleně, má zvláštní význam z hlediska daně z přidané hodnoty, zejména pro použití daňové sazby nebo ustanovení týkajících se osvobození od daně (viz zejména C-425/06 ve věci Part Service). Směrnice neobsahuje žádné zvláštní ustanovení o tom, za jakých podmínek má být více souvisejících plnění považováno za souborné plnění. Rozhodná posuzovací kritéria vyplývají až z judikatury ESD. Při zjišťování povahy plnění sestávajícího z více částí naproti sobě stojí dva cíle. Jednak je třeba diferencovaně posoudit jednotlivá plnění podle jejich charakteru. Krom toho nemá být ohroženo fungování systému daně z přidané hodnoty tím, že budou uměle rozděleny hospodářsky jednotné

služby. Přílišné dělení souborného plnění na jednotlivá plnění, jež je třeba posuzovat samostatně, totiž ztěžuje uplatňování právních předpisů v oblasti daně z přidané hodnoty. V každém případě je třeba pro přezkum použít objektivní kritéria. Subjektivní pohled poskytovatele nebo příjemce služeb není rozhodující.

[27.] Ze Směrnice vyplývá, že každé plnění je třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné, za určitých okolností však několik plnění formálně rozlišených, která by mohla být poskytnuta odděleně, a tak vést každé za sebe ke zdanění nebo osvobození od daně, musí být považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná. Je tomu tak např. tehdy, je li na základě objektivní analýzy konstatováno, že jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a že zbývající plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Konkrétně musí být plnění považováno za vedlejší ve vztahu k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek. O jediné plnění se jedná také tehdy, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (srov. např. C-572/07 ve věci RLRE Tellmer Property, s. r. o.).

[28.] V nyní posuzované věci je klíčové, zda výše rekapitulované smlouvy zakládají dvě nebo více samostatných a navzájem oddělitelných plnění, nebo naopak plnění jediné. Rozhodující pro osvobození od daně z přidané hodnoty je rovněž to, zda stěžovatelkou poskytované plnění na základě uvedených smluv je skutečně pasivním přenecháním nemovitého majetku k užívání, či zda je součástí jiné služby. Jinak řečeno, pro správnou aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty je nutné zodpovědět na otázku, zda posuzované transakce mohou být považovány za pasivní odevzdání nemovitého majetku, aniž by zde byla vytvářena významnější přidaná hodnota, nebo zda je na jejich základě poskytována služba jiná, resp. zda přenechání majetku k užívání je součástí služby, kterou lze pro účely daně z přidané hodnoty kvalifikovat jinak. Jde tedy o to, zda stěžovatelka umožňuje provozovateli výherních hracích přístrojů pouze pasivní činnost spočívající ve využití daných prostor, či zda je poskytnutí části nebytových prostor součástí dalších aktivit ze strany stěžovatelky.

[29.] Pohledem všech těchto kritérií Nejvyšší správní soud shledal, že posouzení této klíčové právní otázky krajským soudem bylo správné. Jakkoli totiž mezi stěžovatelkou a společností STARDUST GAMES, s. r. o., existovaly souběžně dva právní vztahy, nelze se ubránit dojmu, že jejich oddělení, alespoň od doby, kdy oba vztahy existovaly paralelně, bylo umělé a jeho cílem patrně bylo obcházet daňové předpisy. Stěžovatelka totiž společnosti STARDUST GAMES, s. r. o., poskytovala v rozhodném období na základě jednoho právního vztahu část své nemovitosti, za podíl na měsíční tržbě, na základě druhého pak svou práci, a to za v zásadě symbolickou odměnu. Jinak řečeno, do jednoho z těchto smluvních vztahů byla nasměrována stěžovatelčina obsluha výherních hracích přístrojů, do druhého pak spolu s pasivním pronajmutím nemovitosti valná část příjmů z provozu těchto hracích přístrojů. Tyto vztahy je z hlediska daně z přidané hodnoty nutno posuzovat ve vzájemné souvislosti; přitom společně by působily tak, že stěžovatelka poskytla společnosti STARDUST GAMES, s. r. o., nebytový prostor ve své nemovitosti a zároveň se zavázala, že bude po část dne o tyto automaty pečovat, za to jí tato společnost poskytuje jednak pevnou částku 1 000 Kč měsíčně a jednak podíl z tržby. Oddělení těchto součástí jejich fakticky dvojjediného právního vztahu skutečně působí dojmem, že do

jednoho z těchto vztahů měla být začleněna ona pasivní část, která by formálně naplnila požadavky právní úpravy pro osvobození od daně z přidané hodnoty, snad jen s výhradou poněkud atypického způsobu stanovení nájemného, a do druhého vše ostatní. Takové oddělení je možno respektovat v rovině práva soukromého, v rovině posouzení z hlediska daňového jej však je nutno kvalifikovat jako obcházení zákona o dani z přidané hodnoty. Jakkoli tedy vztah zahrnutý do samotné smlouvy ze dne 30. 12. 2006 byl oním „pasivním" podnájmem, jak o něm mluví judikatura ESD, je nutno na tento vztah nahlížet i při vědomí dalších povinností stěžovatelky k jejímu nájemci, který vztah stěžovatelky k hracím přístrojům nacházejícím se v její nemovitosti zbavuje oné „pasivity". Přiléhavější je tedy posouzení, které provedl správce daně a po něm odvolací orgán a krajský soud, tedy označení onoho vztahu jako poskytnutí služby, jejíž součástí bylo jak umístění hracích automatů v nemovitosti stěžovatelky, tak její péče o ně.

[30.] V tomto ohledu nesplňuje vztah mezi stěžovatelkou a STARDUST GAMES, s. r. o., požadavky kladené na nájemní smlouvy ve smyslu Směrnice ze strany ESD ve věci Sinclair Collis (C-275/01), a to nikoli proto, že by zde některé složky nájemní smlouvy chyběly, ale proto, že zde jiné složky přebývaly, byť byly uměle vyděleny do jiné smlouvy mezi týmiž stranami. Není ostatně náhoda, že faktický přínos pro „nájemce" byl ve věci Sinclair Collis i ve věci nyní posuzované obdobný: umístění a péče o automaty v nemovitosti poskytnuté „pronajímatelem". Jde tedy ve svém celku o službu, jejíž součástí je ve smyslu rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2007, č. j. 9 Afs 5/2007 - 70 (publ. pod č. 1187/2007 Sb. NSS), nejen „pasivní přenechání majetku k užívání, závisející na pouhém plynutí času", nýbrž je zde vytvářena i významnější přidaná hodnota. Tomuto závěru nasvědčuje i způsob stanovení nájemného, který není odvislý od „pouhého plynutí času", ale od tržeb na hracích přístrojích, které svou aktivitou ovlivňuje i sama stěžovatelka, byť formálně ne v roli pronajímatelky, ale v roli zaměstnankyně. O umělosti oddělení těchto vztahů svědčí i to, že znaky, které by jinak byly typickou a automatickou součástí smlouvy o nájmu nebytových prostor, jako je zabezpečení přístupu nájemce do nemovitosti, nebyly řešeny přímo ve smlouvě o nájmu, ale až následně formou dodatků, snad v zájmu snahy o formální naplnění definičních znaků nájemní smlouvy, jak byly vymezeny například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 95/2008 – 47 (publ. na www.nssoud.cz).

[31.] Nelze také přehlédnout, že fakticky zcela obdobným způsobem odměňování se zabýval zdejší soud v rozsudku ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012 – 53 (publ. pod č. 2629/2012 Sb. NSS), kde byla pronajímatelka také odměňována za své služby jednak polovinou tržby a jednak pevnou částkou, což zdejší soud označil za příznak toho, že nešlo o pouhou nájemní smlouvu. Jediný rozdíl oproti nyní posuzované situaci byl v tom, že v citovaném rozsudku byly oba typy služeb uvedeny i formálně v jediné „smíšené" smlouvě, v níž byly obsaženy souběžně dva typy odměňování, které však zdejší soud podřadil jediné smlouvě: „*Byť celková odměna byla formálně rozčleněna do dvou složek, jednalo se o dělení ryze formální, jehož cílem bylo minimalizovat tu část odměny, která dle stěžovatelky podléhá dani z přidané hodnoty. Nejvyšší správní soud má tedy s ohledem na vše uvedené za to, že dílčí plnění poskytovaná stěžovatelkou na základě obou výše uvedených smluv společnosti SYNOT je třeba považovat za jedno nedílné plnění.*" Právní závěr, k němuž zdejší soud v citovaném rozsudku dospěl, je plně aplikovatelný i na nyní posuzovaný případ: „*Plnění poskytované osobou oprávněnou užívat nebytový prostor, které spočívá v přenechání práva užívat blíže specifikovanou část nebytových prostor za účelem umístění výherního hracího přístroje třetí osobě a současně v poskytování služeb nezbytných fakticky nebo z pohledu*

veřejnoprávních předpisů pro řádné provozování výherních hracích automatů (zajišťování běžného provozu přístroje, vykonávání dozoru v herně atd.) téže osobě, je třeba pro účely daně z přidané hodnoty považovat za jediné, nedílné plnění. Při úvaze o osvobození plnění od daně dle § 56 odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nelze toto nedílné plnění uměle štěpit na dílčí plnění, tj. na část osvobozenou od daně a část neosvobozenou." I v nyní posuzovaném případě lze konstatovat, že šlo ze strany stěžovatelky o jediné plnění. Je proto třeba uzavřít, že konstrukce oddělující oba tyto smluvní vztahy je kreativní, pro Nejvyšší správní soud však nepřesvědčivá. Osvobození od daně z přidané hodnoty podle § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty tak stěžovatelce skutečně nebylo možno přiznat.

[32.] Odmítnutí této první stěžovatelčiny argumentační linie však neznamená, že by byla akceptována její alternativní argumentace, v níž naopak tvrdí, že všechny služby, které společnosti STARDUST GAMES, s. r. o., poskytovala, byly součástí provozování loterií a jiných podobných her, a měly proto být osvobozeny od daně na základě § 60 zákona o dani z přidané hodnoty. K tomu je třeba uvést, že stěžovatelka poskytovala služby, které byly sice podmínkou pro to, aby společnost STARDUST GAMES, s. r. o., měla kde a jak poskytovat své od daně osvobozené služby, nelze však tvrdit, že by byly přímo její součástí. Stěžovatelka sama hrací automaty neprovozovala, ostatně ani netvrdí, že by k jejich provozu měla patřičnou licenci. Její poměr k jejich provozu je pouze podobný jako poměr podnikatele, který by dodával do těchto automatů elektrický proud nebo který by je opravil v případě poruchy. Ani bez jejich služeb by tyto automaty nemohly být provozovány, to však poskytování těchto podpůrných služeb neosvobozuje od daně z přidané hodnoty. Stejně tak se osvobození podle § 60 zákona o dani z přidané hodnoty nevztahuje ani na stěžovatelku, která poskytovala jednak místo k provozu výherních hracích přístrojů, jednak výpomoc při jejich obsluze; to z ní však nečiní osobu, která by je „provozovala".

[33.] Konečně je třeba odmítnout i třetí linii stěžovatelčiny argumentace, v níž je smířena s tím, že její služba neměla být osvobozena od daně z přidané hodnoty, a sama tvrdí, že tato daň byla již součástí sjednaného nájmu. Nejvyšší správní soud pouze na okraj podotýká, že by to byla značně složitá konstrukce nájemného při vědomí toho, že samo nájemné není určeno pevnou částkou nýbrž podílem na tržbách, které samy jsou od daně z přidané hodnoty osvobozeny. Rozhodující pro posouzení této její námitky ovšem je, že na danou situaci nelze vztáhnout rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 3. 4. 2003, sp. zn. 32 Odo 835/2002, kterým stěžovatelka argumentuje. Právní věta tohoto rozsudku by snad nasvědčovala jejímu tvrzení, neboť zní: „*Součástí ceny je i daň z přidané hodnoty a clo, nevyplývá-li z dohody stran něco jiného. Není-li stranami dohodnuto něco jiného, nelze dohodnutou cenu díla zvyšovat o daň z přidané hodnoty.*" Aplikace této právní věty na nyní posuzovaný případ by však byla možná jen při přehlédnutí skutkového kontextu.

[34.] V citovaném rozsudku šlo totiž o civilní spor o cenu smlouvy o dílo, v němž bylo mezi stranami mimo jiné sporné, zda byla cena díla sjednána včetně daně z přidané hodnoty. Nejvyšší soud dospěl k závěru, že pokud se strany dohodly na určité ceně uvedené ve smlouvě o dílo, jde o cenu konečnou, a zhotovitel nemůže následně tvrdit, že šlo o cenu bez uvedení daně z přidané hodnoty, a dožadovat se jejího doplacení. V nyní posuzovaném případě ovšem nejde o spor mezi stranami smlouvy, nýbrž o spor veřejnoprávní a v něm je z celkových skutkových souvislostí zjevné, že stěžovatelka se v době uzavírání smlouvy se společností STARDUST GAMES, s. r. o., vůbec

nedomnívala, že by služby, které této společnosti poskytovala, podléhaly dani z přidané hodnoty. Na tomto jejím výše vyvráceném předpokladu je ostatně postavena ještě nyní většina její kasační stížnosti. Tvrzení, že na jedné straně je přesvědčena, že její služby mají být osvobozeny od daně z přidané hodnoty, ale že zároveň v rozporu s vlastním přesvědčením zahrnula tuto daň do výše nájemného sjednané v předmětné smlouvě, a to ještě předtím, než se setkala s tvrzením správce daně, že toto plnění má dani z přidané hodnoty podléhat, je vnitřně rozporné, a proto nepřesvědčivé.

[35.] Nejvyšší správní soud tak uzavírá posouzení kasační námitky podřazené § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. konstatováním, že služba, kterou stěžovatelka poskytovala v rozhodném období společnosti STARDUST GAMES, s. r. o., nebyla osvobozena od daně z přidané hodnoty ani podle § 56, ani podle § 60 zákona o dani z přidané hodnoty a že základem pro vyměření této daně měla být celá částka označená jako „nájemné“, kterou stěžovatelce tato společnost platila. Tuto právní otázku tak krajský soud posoudil správně.

[36.] Zbývá posoudit ještě stěžovatelčinu námitku podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy námitku že došlo k porušení jejích procesních práv zaručených zákonem o správě daní a poplatků, když byla provedena místní šetření bez její účasti či bez účasti jejího zástupce.

[37.] Ve správním spise na č. l. 289 je skutečně založen protokol o místním šetření, které správce daně uskutečnil dne 7. 4. 2010 v provozovně na adrese Č. 51. Za stěžovatelku mu nebyl nikdo přítomen a z protokolu není zřejmé, že by jeho konání bylo stěžovatelce oznámeno, přítomen byl pouze provozovatel hostince J.Č. Správce daně pořídil fotodokumentaci provozovny, která je ve spise založena. Dále je na č. l. 278 založen protokol o místním šetření, konaném na témže místě dne 12. 8. 2010 za přítomnosti stěžovatelky, bez jejího daňového zástupce. Zde pracovníci správce daně mimo jiné konstatovali, že se provozovna nachází ve stejném stavu jako při místním šetření konaném dne 7. 4. 2010.

[38.] Nejvyšší správní soud v tomto postupu správce daně a v jeho následném schválení odvolacím orgánem a krajským soudem spatřuje pochybení, ovšem nikoli zásadní. Je pravdou, že zdejší soud například v rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009 - 91 (publ. na www.nssoud.cz), konstatoval, že *„provádí-li správce daně (ať již v prvním stupni, nebo odvolací orgán) místní šetření (§ 15 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), jehož cílem je získat důkaz vedoucí ke stanovení daňové povinnosti, je namístě, aby se daňový subjekt o tomto postupu dozvěděl a měl možnost se tohoto úkonu rovněž účastnit.“* Z toho však nutně nevyplývá, že každé konání místního šetření bez přítomnosti daňového subjektu vede automaticky k nezákonnosti daňového řízení a jeho výsledku, tedy daňového rozhodnutí. Zdejší soud k tomuto závěru dospěl například v rozsudku ze dne 31. 5. 2011, č. j. 8 Afs 14/2011 - 97 (publ. na www.nssoud.cz): *„Pokud je jediným účelem místního šetření (§ 15 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) převzetí listin a důkazním prostředkem, resp. důkazem, se posléze staly pouze tyto listiny, nikoliv místní šetření samo o sobě, přičemž daňový subjekt takové listiny v dalším řízení nijak nezpochybnil, nemusí vést opomenutí správce daně vyrozumět daňový subjekt o konání místního šetření k nezákonnosti následně vydaného rozhodnutí ve věci samé.“*

[39.] Nyní posuzovaná situace se blíží spíše té, která byla posuzována a akceptována v druhém ze jmenovaných rozhodnutí, neboť správce daně při místním šetření dne 7. 4. 2010 pouze vyfotil stav nemovitosti. Skutečnost, že mu stěžovatelka nebyla přítomna,

nebyla sice ze strany správce daně plně *lege artis*, nelze z ní ovšem dovozovat nezákonnost celého daňového řízení, neboť správce daně konal následně dne 12. 8. 2010 místní šetření v téže věci a na tomtéž místě, a to za přítomnosti stěžovatelky a bez toho, aby s tím vyjádřila nesouhlas, konstatoval, že stav je stejný jako při onom předchozím místním šetření. Fotografie získané při tomto prvém místním šetření nemají navíc pro posouzení věci rozhodující význam. Jakkoli ve stěžovatelčině argumentaci v jednotlivých opravných prostředcích a v následné argumentaci odvolacího orgánu a krajského soudu zabíralo překvapivě mnoho místa řešení otázky, čím vším byl oddělen prostor pronajatý společnosti STARDUST GAMES, s. r. o., od zbytku nemovitosti, z argumentace výše provedené zdejším soudem je zjevné, že pro posouzení daňové povahy právních vztahů mezi stěžovatelkou a touto společností rozhodně není klíčovou otázka, zda byla mříž v dubnu 2010 v opravě, zda se stahovala shora dolů nebo zleva doprava, popřípadě kde byla ozdobná mřížka, překližková přepážka či akvárium.

[40.] Co se pak týče místního šetření konaného dne 12. 8. 2010, zde již stěžovatelka byla přítomna a vyjadřovala se. Pokud nyní vidí procesní pochybení v tom, že nebyl přítomen její daňový zástupce zplnomocněný dne 15. 7. 2010 (*pozn. soudu:* na samotné plné moci, jejíž kopie je založena na č. l. 288 správního spisu, je jako datum udělení plné moci uvedeno „15. 7. 2020“; z hlediska vstřícnosti vůči stěžovatelce je však namístě se domnívat, že jde pouze o chybu v psaní a že již v roce 2010 byla skutečně daňovým zástupcem zastoupena), je třeba poukázat na úřední záznam ze dne 10. 8. 2010 založený na č. l. 284 správního spisu a vypovídající o přípravě tohoto místního šetření. Z něj vyplývá, že sám daňový zástupce stěžovatelky správci daně dne 30. 7. 2010 sdělil, že si má kontrolu oprávněnosti čerpání nadměrného odpočtu dohodnout přímo se stěžovatelkou, která sama zavolá a dohodne si vhodné místo a den se správcem daně. Takto se opravdu stěžovatelka se správcem daně dohodla telefonicky dne 10. 8. 2010, a to na den 12. 8. 2010, kdy měla být stěžovatelka doma a termín jí vyhovoval. Pokud byl tedy den a místo místního šetření domluven dohodou se stěžovatelkou a jejím zástupcem, který označil za dostatečné, když bude termín domluven právě s ní, je ze strany stěžovatelky čirým formalismem, pokud nyní spatřuje pochybení správce daně v tom, že konal místní šetření, přestože o jeho přesném datu a místu nebyl její daňový zástupce předem vyrozuměn. Pouze na okraj zdejší soud podotýká, že pokud si sama stěžovatelka dohodla termín místního šetření pouze s dvoudenním předstihem, protože se jí tento termín hodil, nebylo možno očekávat, že by její zástupce mohl být správcem daně o tomto brzkém termínu formálně písemně předem uvědoměn.

[41.] Pokud stěžovatelka pokládá tento postup za porušení svého práva dle § 10 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jak byl vyložen v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2010, č. j. 8 Aps 1/2009 - 159 (publ. na www.nssoud.cz), je třeba připomenout, že tento rozsudek se týkal výkladu naplnění podmínky „nutnosti“ pro možnost správce daně, aby jednal při zahájení daňové kontroly přímo s daňovým subjektem, a nikoli s jeho zástupcem. V nyní posuzovaném případě ovšem není spor o to, zda šlo či nešlo o nutný případ. Nyní posuzovaná skutková situace byla taková, že správce daně nejprve projednával vhodný čas pro místní šetření se stěžovatelčiným zástupcem, ten jej odkázal na dohodu přímo se stěžovatelkou, která se správcem dohodla takové datum, které znemožňovalo oznámit písemně datum místního šetření stěžovatelčinu zástupci, který sám doporučil správci daně jednání přímo se stěžovatelkou. V tom, že stěžovatelčin zástupce nebyl správcem daně pozván na místní šetření, tedy pochybení ze strany správce daně spatřovat nelze. I tato námitka je tedy nedůvodná.

V. Závěr

[42.] Ze všech shora vyložených důvodů soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[43.] Stěžovatelka, která neměla v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 18. března 2013

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu