



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudců a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D. a JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila ve věci

žalobkyně: [REDACTED], DIČ: [REDACTED]
sídlem [REDACTED]
zastoupená advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 1366/9, Praha 2

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 3. 2020, č. j.: 9023/20/5200-10422-706955

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění

- 1 Žalobkyně podanou žalobou napadla shora uvedené správní (daňové) rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále také jen „*finanční úřad*“ nebo jen obecně „*správce daně*“, přičemž tento termín

Shodu s prvopisem potvrzuje [REDACTED]

je užít obecně i pro žalovaného, pokud rozlišení úřadů nemá vliv na srozumitelnost textu) ze dne 22. 11. 2018, č. j. 8431029/18/2002-51522-111046 (jednalo se o dodatečný platební výměr na daň z příjmu fyzických osob, dále také jen „*dodatečný platební výměr*“). Dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období roku 2016 a doměřen daňový bonus ve výši zde uvedené.

- 2 Žalobkyně napadla rozhodnutí v celém rozsahu, domáhajíc se jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V žalobě uplatnila tyto žalobní body, jimiž je soud při svém přezkumu vázán.
- 3 Žalobkyně nejprve namítala, že správcem daně nebyl v projednávané věci řádně zjištěn skutkový stav. Finanční úřad vyzval dne 27. 6. 2018 žalobkyni k podání daňového tvrzení, přičemž uvedl, že zjistil, že na bankovní účet žalobkyně byly v průběhu roku připsovány platby za ubytovací služby poskytované prostřednictvím internetového portálu Airbnb (dále také jen „*Airbnb*“) a že tyto příjmy mají být zdaněny podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „*zákon o daních z příjmů*“). Žalobkyně podala daňové přiznání, v němž uvedla, že se v jejím případě o příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmu nejedná, ale jde o příjmy dle ust. § 9 zákona o dani z příjmů. Finanční úřad poté 27. 8. 2018 vydal výzvu k odstranění pochybností, v níž opětovně uvedl, že se jedná o příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmu, na což žalobkyně reagovala tak, že se o takové příjmy nejedná, šlo o „holý nájem“, který není ubytovací službou. Byl to právě finanční úřad, kdo v dané věci prvotně uváděl jakákoliv tvrzení, tj. že žalobkyně poskytovala ubytovací služby, a proto by měl být její příjem zdaněn podle § 7 zákona o daních z příjmů. Důkazní břemeno tvrzení tak nese správce daně; k tomu odkázala na ust. § 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „*daňový řád*“). Nebyla to žalobkyně, kdo zahájil předmětné řízení; byl to finanční úřad, když dne 27. 6. 2018 vydal svou výzvu. Důkazní břemeno tak nejde na žalobkyni přenášet. Nadto žalobkyně upozorňuje na to, že důkazní břemeno nemůže spočívat v prokazování negativní skutečnosti, tedy žalobkyně nemůže být povinna prokazovat něco, co sama netvrdila.
- 4 Dále žalobkyně uvedla, že nezpochybňuje závěr žalovaného, že poskytuje pronájem bytů v Praze, a inzeruje jej mimo jiné i přes Airbnb. Namítala však, že tato skutečnost nemůže sama o sobě znamenat, že žalobkyně poskytuje ubytovací službu a nikoli pronájem věci. Finanční úřad i žalovaný však povahu pronájmu poskytovaného žalobkyní nikterak nezkoumaly a důkazy, které žalobkyně na podporu svých tvrzení předložila, paušálně odmítly. Podle žalobkyně však nestačí pouze obecný poukaz, že využívá pro zprostředkování svého pronájmu internetový portál Airbnb k tomu, aby bylo možné uzavřít, že její příjem podléhá § 7 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně též podotýká, že ze spisu ani z napadeného rozhodnutí není zřejmé, na základě kterých důkazů dospěl žalovaný k závěru, podle něhož je daňové přiznání žalobkyně vadné.
- 5 Žalobkyně dále rozporovala úvahu žalovaného, podle níž podřadil příjmy žalobkyně pod § 7 zákona o daních z příjmů. Žalovaný vyšel z několika kritérií (uvedených pod bodem 48 napadeného rozhodnutí), blíže však nekonkretizuje a nedokládá, že ta by byla na zjištěný skutkový stav aplikovatelná. Z těchto kritérií se blíže věnuje pouze kritériu „*krátkodobosti*“

a „doplňkových služeb“. Žalovaný tvrdí, že se nemohlo jednat o dlouhodobý pronájem, neboť „platby přichází žalobkyni průměrně jednou za dva dny“, aniž by uvedl, co znamená pojem „dlouhodobě“ a proč délku trvání nájmu ověřoval pomocí příchozích plateb na bankovní účet žalobkyně. Pokud žalovaný pouze konstatoval a uzavřel, že charakter služeb poskytovaných přes Airbnb je krátkodobý, aniž k tomu doložil důkazy, je jeho právní závěr zcela nepřezkoumatelný.

- 6 Závěrem žalobkyně namítala nesprávné provedení důkazních prostředků. Skutečnost, že neposkytovala žádné doplňkové služby, chtěla prokázat otiskem obrazovky. Žalovaný však tento důkaz odmítl s tím, že otisk obrazovky nelze identifikovat a že podmínky lze snadno změnit. Toto odmítnutí důkazu považuje žalobkyně za nezákonné. Dále žalobkyně namítá způsob, jakým byl veden výslech svědka [REDAKCE] (dále jen „svědek“) a rozporuje závěr žalovaného, podle něhož byl výslech proveden objektivně. Žalobkyně dále zdůrazňuje, že z výpovědi svědka je zřejmé, že žalobkyně neposkytovala ubytovací služby, ale nájem. Skutečnost, že svědek nemovitost nenavštěvuje, není relevantní, neboť svědek je vlastníkem žalobkyní pronajímaných nemovitostí, a v nájemní smlouvě mezi svědkem a žalobkyní je jako způsob využití nemovitostí uveden (pod)nájem.
- 7 Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že podle jeho názoru žalobou napadené rozhodnutí netrpí žalobkyní namítanými nezákonnostmi ani vadou nepřezkoumatelnosti, a proto navrhl její zamítnutí jako nedůvodné, přičemž obsahově odkazoval na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
- 8 Žalovaný ve vztahu k námitce nesprávného posouzení přenosu důkazního břemene ve svém vyjádření odkázal na § 92 odst. 3 a 5 daňového řádu. Žalovaný nesouhlasil s názorem žalobkyně, že na ní neleželo důkazní břemeno tvrzení, obsažených v dodatečném daňovém přiznání za předmětné zdaňovací období, které podala na základě výzvy. Tento její názor nevychází z právní úpravy, ani z judikatury správních soudů. Podání dodatečného daňového tvrzení není samo o sobě „procesní obranou“ proti uvedené výzvě, jde o splnění zákonné povinnosti daňovým subjektem. Při podání daňového tvrzení lze učinit výhradu vůči předmětné daňové povinnosti, nicméně aby tato byla právně relevantní, musí být součástí předmětného daňového tvrzení (rozhodnutí Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 2. 2017, č. j. 30 Af 1/2015-101). Zda žalobkyně učinila dodatečné daňové přiznání až po výzvě, nemá vliv na nesení důkazního břemene tvrzení v dodatečném daňovém tvrzení. Žalovaný dále odkázal na důvodovou zprávu k odkazovanému ust. § 92 odst. 3 daňového řádu. Z té dovodil, že důkazní břemeno ohledně skutečností, které daňový subjekt uvádí ve svém tvrzení, nese daňový subjekt. Správce daně má potom povinnost dokázat existenci skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Zjistí-li správce daně takovou skutečnost, přechází důkazní břemeno opět na daňový subjekt. Správce daně unesl své důkazní břemeno ohledně toho, že žalobkyně nabyla příjmy prostřednictvím internetového portálu Airbnb, což ostatně žalobkyně nerozporuje. Správce daně ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 27. 8. 2018, č. j. 6821676/18/2002-51522-111046, sdělil žalobkyni, že má za to, že se jedná o příjmy plynoucí z ubytovacích služeb, které naplňují znaky podnikání, a jedná se tedy o příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně tedy měla prostor k prokázání

svého tvrzení, že tyto příjmy podléhají zdanění dle § 9 zákona o daních z příjmů, což se jí však ani po provedeném dokazování nepovedlo.

- 9 Dle žalovaného je v nyní posuzované věci podstatné, že žalobkyně předmětnou nemovitou věc užívala k poskytování ubytovacích služeb přes internetovou platformu Airbnb za účelem dosažení zisku, na vlastní účet a odpovědnost, čímž naplnila znaky podnikání. Žalobkyně neprokázala, že se jednalo o příjmy z nájmu, jak tvrdila. Žalovaný se dle svých vyjádření podrobně zabýval povahou poskytované služby (zda jde o ubytovací službu, či nájem nemovité věci). Žalovaný především zkoumal charakter a časový úsek poskytovaného ubytování (to bylo poskytováno krátkodobě a často). Neunesení důkazního břemene daňovým subjektem přitom neznamena povinnost správce daně vyhledávat relevantní důkazy.
- 10 Žalovaný k namítanému nesprávnému provedení důkazních prostředků uvedl, že důkaz otiskem obrazovky provedl, nicméně tento nebyl schopen osvědčit tvrzení žalobkyně, když jej nebylo možné identifikovat ve vztahu k žalobkyni, ani k nemovitosti. Stejně tak žalovaný nesouhlasil s námitkami k výpovědi svědka. Finanční úřad neprovedl výslech neobjektivně; kladl relevantní otázky, co je předmětem nájmu a jak je nemovitost žalobkyni užívána. Námitka je taktéž v napadeném rozhodnutí vypořádána. Žalovaný uzavřel, že se se všemi důkazy v napadeném rozhodnutí vypořádal a uvedl skutečnosti, jež v průběhu daňového řízení zjistil. Dle žalovaného se tak dle povahy, četnosti a krátkodobosti služby poskytované žalobkyní jedná o poskytování ubytovacích služeb, jež mají charakter podnikání.
- 11 Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným správním orgánem vyplynuly následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti.
- 12 Dle odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný ve vztahu k otázce přenosu důkazního břemene odkázal na § 92 odst. 3 a 5 daňového řádu, z něhož dovodil, že důkazní břemeno ohledně skutečností, které daňový subjekt uvádí ve svém tvrzení, nese daňový subjekt. Správce daně má naopak povinnost dokázat existenci skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů a jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Jestliže správce daně zjistí takovou skutečnost, přechází důkazní břemeno opět na daňový subjekt. Daňový subjekt na základě výzvy podal dodatečné daňového přiznání, ve kterém své příjmy označil jako příjmy z nájmu dle ust. § 9 zákona o daních z příjmu; správce daně část příjmů, jež žalobce obdržel prostřednictvím Airbnb, překvalifikoval na příjmy dle ust. § 7 zákona o daních z příjmu. V rámci postupu k odstranění pochybností správce daně vyzval žalobkyni, aby se k pochybnostem vyjádřila, neúplné údaje doplnila a nejasnosti vysvětlila a předložila důkazní prostředky, jež má k dispozici. Žalobkyně sice na výzvu reagovala, nicméně skutečnosti nedoložila a neprokázala tak, že se v jejím případě jedná o příjmy z nájmu dle ust. § 9 zákona o daních z příjmu. Žalobkyně neunesla své důkazní břemeno a žalovaný se ztotožnil s hodnocením správce daně, že příjmy plynoucí z poskytování ubytovacích služeb přes společnost Airbnb naplňují znaky podnikání a jde tedy o příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů.

- 13 Dle odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný zabýval taktéž důkazními prostředky. Žalovaný shrnul, že daňový subjekt v celém daňovém řízení nepředložil jakýkoliv důkaz, který by osvědčil jeho tvrzení, že se v daném případě jedná o příjem dle ust. § 9, nikoli o příjem dle ust. § 7 zákona o daních z příjmu. Otisk obrazovky, který měl prokazovat, že žalobkyně poskytovala pouze „holý nájem“ nikoli ubytovací službu, žalovaný provedl, avšak ten neosvědčil tvrzení žalobkyně, neboť jej nebylo možno identifikovat, a to ani ve vztahu k žalobkyni, ani k předmětné nemovité věci. K výsledku svědka pak žalovaný uvedl, že po přezkoumání protokolu o jeho výsledku ze dne 11. 12. 2019, č. j. 9139439/19/2002-51522-111046, má za to, že výslech byl proveden objektivně a neshledal, že by byl výslech proveden nekorektně. Svědek se vyjádřil ohledně předmětu pronájmu a způsobu jeho využití. Přestože právě žalobkyně výslech svědka navrhla, sama se ho neúčastnila. Pokud svědek uvedl, že nemovitost není využívána k ubytování, nevyznívá toto dle žalovaného věrohodně v kontextu toho, že svědek také uvedl, že nemovitost nenavštěvuje, neví, co s předmětnou nemovitostí žalobkyně dělá, ani jaké služby mohou nájemníci využívat.
- 14 V další části odůvodnění napadeného rozhodnutí se žalovaný zabýval posouzením, zda příjmy, které žalobkyně nabyla prostřednictvím společnosti Airbnb představují příjmy z podnikání dle ust. § 7 zákona o daních z příjmů, či příjmy z nájmu dle ust. § 9 zákona o daních z příjmů. Žalovaný shrnul úvahy správce daně, který sice vyšel z podstaty společnosti Airbnb, která zprostředkovává zájemcům krátkodobé ubytování, přičemž z veřejně dostupných zdrojů je zřejmé, že Airbnb klade základní požadavky na poskytovatele ubytování spočívající v poskytnutí „služeb“, které jsou hosty očekávány (např. poskytnutí toaletního papíru, mýdla, ručníku, povlečení pro každou postel atd.). Žalovaný se však především zabýval charakterem a časovým úsekem poskytovaného ubytování. Z žalobkyní předložených výpisů z účtu žalovaný zjistil, že platby z internetové platformy Airbnb přicházely žalobkyni průměrně jednou za dva dny (186 plateb za rok). Žalovaný z toho dovozoval krátkodobost uvedené služby. Dále z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 2. 1998, ve věci C-346/95, Elisabeth Blasi proti Finanzamt München I., vyplývá, že krátkodobost bude obvyklým znakem „podnikatelských nájmu“, avšak tento předpoklad nejde generalizovat a užívat jej bez hodnocení dalších okolností. Podle dalšího rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 4. 10. 2001, ve věci C-326/99, Stichting "Goed Wonen" proti Staatssecretaris van Financiën, pak ubytování zprostředkované prostřednictvím internetové platformy lze považovat za ubytovací služby, nikoli nájem. Kromě toho žalovaný vyšel z „Klasifikace produkce CZ-CPA 2015“ Českého statistického úřadu, podle níž se jedná o příjmy z podnikání, když pod kódem „55.20.19“ jsou uvedeny „Ostatní krátkodobé ubytovací služby bez každodenního úklidu“, přičemž tato klasifikace nejlépe odpovídá činnosti žalobkyně.
- 15 V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uzavřel, že ze všech výše popsáných důvodů má za to, že žalobkyně naplnila znaky podnikání ve smyslu § 420 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „o. z.“), neboť poskytování ubytování bylo činěno soustavně za účelem dosažení zisku, na vlastní účet a odpovědnost, a jedná se tedy o příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů.

- 16 Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo, v mezích uplatněných žalobních bodů vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání rozhodnutí, a důvodnost žaloby posoudil takto. O žalobě bylo rozhodnuto bez nařízení jednání, neboť žalobkyně i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez nařízení jednání (ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“), a soud neprováděl dokazování, neboť spor je veden pouze v právní rovině a pro posouzení důvodnosti podané žaloby je možné vycházet z napadeného rozhodnutí a správního spisu.
- 17 Podle ust. § 420 odst. 1 o. z. kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele.
- 18 Podle ust. § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „živnostenský zákon“), živností je soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem.
- 19 Podle ust. § 3 odst. 3 písm. ah) živnostenského zákona živností dále není pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor.
- 20 Podle přílohy 4 bodu 55 k § 25 odst. 2 živnostenského zákona patří mezi obory činností náležející do živnosti volné ubytovací služby.
- 21 Podle přílohy 4 bodu 55 nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností, je obsahovou náplní ubytovacích služeb poskytování ubytování ve všech ubytovacích zařízeních (například hotel, motel, kemp, ubytovna) a v bytových domech, rodinných domech nebo ve stavbách pro rodinnou rekreaci. V případě ubytování v bytových domech, rodinných domech nebo ve stavbách pro rodinnou rekreaci s kapacitou do 10 lůžek (včetně přistýlek) podávání snídaní ubytovaným hostům.
- 22 Podle ust. § 2201 o. z. nájemní smlouvou se pronajímatel zavazuje přenechat nájemci věc k dočasnému užívání a nájemce se zavazuje platit za to pronajímateli nájemné.
- 23 Podle ust. § 2235 o. z. zavazuje-li nájemní smlouva pronajímatele přenechat nájemci k zajištění bytových potřeb nájemce a popřípadě i členů jeho domácnosti byt nebo dům, který je předmětem nájmu, nepřihlíží se k ujednáním zkracujícím nájemcova práva podle ustanovení tohoto pododdílu (odstavec první). Ustanovení tohoto pododdílu (zvláštní ustanovení o nájmu bytu a domu) se nepoužijí, přenechává-li pronajímatel nájemci byt nebo dům k rekreaci nebo jinému zjevně krátkodobému účelu (odstavec druhý).
- 24 Podle § 2326 o. z. smlouvou o ubytování (o přechodném nájmu) se ubytovatel zavazuje poskytnout ubytovanému přechodně ubytování na ujednanou dobu nebo na dobu

vyplývající z účelu ubytování v zařízení k tomu určeném a objednatel se zavazuje zaplatit ubytovateli za ubytování a za služby spojené s ubytováním ve lhůtě stanovené ubytovacím řádem, popřípadě ve lhůtě obvyklé.

- 25 Podle ust. § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů příjmem ze samostatné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, je (a) příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, (b) příjem ze živnostenského podnikání, (c) příjem z jiného podnikání neuvedeného v písmenech a) a b), ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění, (d) podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku.
- 26 Podle ust. § 9 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů příjmy z nájmu, pokud nejde o příjmy uvedené v § 6 až 8, jsou příjmy z nájmu nemovitých věcí nebo bytů.
- 27 V této věci je zásadním sporem mezi účastníky řízení posouzení, zda lze příjmy žalobkyně považovat za příjmy ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů, či za příjmy ve smyslu § 9 zákona o daních z příjmů. Při posouzení, které z těchto ustanovení zákona o daních z příjmu aplikovat na příjmy žalobkyně, je třeba nejprve zkoumat, zda přenechání nemovité věci k užívání prostřednictvím Airbnb lze klasifikovat jako nájem či ubytování, čímž je následně možné provést řádné daňové posouzení těchto příjmů.
- 28 Ustanovení o nájmu bytu lze na vztah poskytovatele ubytování a zájemce o něj aplikovat jen v případě, že účelem poskytnutí nájmu je zajištění bytových potřeb nájemce. K tomu lze odkázat též na nálezh Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2001, sp. zn. II. ÚS 544/2000, v němž Ústavní soud uvedl, že současná potřeba bydlení nespočívá „pouze v přenocování, ale v celém komplexu zajišťování potřeb člověka v jeho materiální i duševní rovině“. Tomuto závěru odpovídá též výše citovaná judikatura Soudního dvora, kterou uváděl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí a které charakter činnosti žalobkyně a příjmů z nich plynoucích rovněž vymezuje. Na rozdíl od zajištění bytových potřeb člověka, poskytnuté ubytování skrze Airbnb nemůže naplnit zákonem předvídaný účel nájmu bytu, neboť nesaturují jeho potřebu bydlení, ale uspokojí jeho potřebu na ubytování, a proto je nutné jej klasifikovat jako ubytovací službu podle § 2326 o. z. V tomto směru soud uvádí, že právní norma výslovně rozlišuje nájem a poskytnutí ubytovacích služeb, a to jak v rovině soukromoprávní (shora provedené vymezení v občanském zákoníku), tak i v dále navazujících posouzeních pro další veřejnoprávní vztahy, např. již zmíněný živnostenský zákon a dále v tomto případě pro určení charakteru příjmů zákona o daních z příjmů. Není tak příliš podstatné, zda je nájem vymezen jako tzv. „holý nájem“, ale jak je tato činnost prováděna, jak uvedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí (zda se jedná o pravidelnou činnost, poskytuje se na relativně krátkou či předem vymezenou přechodnou dobu, je nabízeno způsobem, který svědčí o zacílení na osoby, které nehledají uspokojení bytové potřeby, ale potřeby přechodného ubytování – internet, tisk, letáky, kromě ubytování poskytnuty i další služby jako úklid, neprovádění běžné údržby, cena je vázána na krátké časové období). Všechny tyto aspekty podle názoru soudu vedou k závěru, aby byly rozlišeny shora uvedené právní instituty - nájem a ubytování. Pokud charakteristickým pro takové rozlišení zejména judikatura spatřuje uspokojování příslušných potřeb, je posouzení jednotlivých aspektů, jak je uvedl žalovaný v odůvodnění rozhodnutí, podstatné pro takové vymezení a podle názoru soudu tak dostatečně vede

k odlišení nájmu a ubytování. Soud tak souhlasí s tím, že příjmy žalobkyně plynuly z činnosti, která vykazuje znaky ubytování, nikoliv nájmu (shora zmíněná judikatura o zajištění potřeb, podpůrně pak vymezení v klasifikaci České statistického úřadu, vymezení charakteru činnosti v živnostenském zákoně, a na to navazující další zjištění správce daně, které soud uváděl).

- 29 Pro zařazení těchto příjmů je dále třeba také zkoumat, zda je tato činnost podnikáním ve smyslu § 420 o. z. Podstatné pak bude především naplnění prvku soustavnosti. Soustavnost výkonu podnikatelské činnosti neznamená, že výdělečná činnost musí být ze strany podnikatele vykonávána nepřetržitě nebo trvale (srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 22. 4. 2008, sp. zn. 22 Cdo 679/2007). Naproti tomu nebude možné za soustavnost považovat takové provozování výdělečné činnosti, kterou má osoba záměr provozovat jen zcela nahodile nebo výjimečně (srov. Lasák, J., in Lavický, P. a kol. Občanský zákoník I. Obecná část (§ 1–654). Komentář. 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2014, s. 1607).
- 30 V posuzovaném případě se správce daně touto otázkou (zda žalobkyně ubytovací služby poskytuje jako podnikatelka) zabýval, přičemž se zaměřil na prvek soustavnosti. Správce daně vyšel z výpisů z účtu, které mu žalobkyně sama předložila, správce daně z nich zjistil, že žalobkyně obdržela celkem 186 plateb z internetové platformy Airbnb za rok. Vzhledem k množství plateb správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně poskytovala ubytovací služby soustavně, čímž mimo jiné naplnila znaky podnikatele podle ustanovení § 420 o. z. Soud s takovým posouzením souhlasí. I kdyby pak žalobkyně poskytovala pouze „*bolý nájem*“, jak namítala v odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu a opakuje v žalobě, nelze vzhledem k četnosti plateb, které za něj obdržela, a dalších charakteristických údajů již uvedených, které v sobě nese samotná aplikace Airbnb (inzerce, časové omezení ubytování, cena kalkulovaná za den/týden, případný úklid a neprovádění běžné údržby) dovodit, že tím byl naplněn též účel nájmu, tedy zajištění bytových potřeb nájemce tak, jak jej dovozuje judikatura Ústavního soudu. Námitka žalobkyně, podle níž nestačí obecný poukaz na to, že poskytuje ubytovací služby přes portál Airbnb k tomu, aby bylo možné tyto příjmy podřadit pod § 7 zákona o daních z příjmů, tak není důvodná, neboť tato aplikace v sobě nese shora uvedené vlastnosti, které poskytnutí služby vymezují, a v tomto konkrétním případě k tomu přistupuje další zjištění týkající se četnosti plateb za služby a hodnocení charakteru ubytování.
- 31 Pokud žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu, že žalovaný blíže nekonkretizoval jednotlivá kritéria a pojmy jichž užil a z nichž dovodil, že žalobkyně poskytuje skrze internetový portál Airbnb krátkodobý pronájem, pak nic takového soud nezjistil. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, jakými úvahami se správní orgán řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, sp. zn. 4 As 5/2003). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí z důvodu, že v něm nelze zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného

senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, sp. zn. 7 Afs 212/2006). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán námitkami účastníka řízení zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013 sp. zn. 1 Afs 92/2012). Shora uvedené nedostatky soud v odůvodnění rozhodnutí neshledal, žalobkyně věcně a konkrétně nesouhlasí se závěry žalovaného v podané žalobě, o žádný nedostatek důvodů rozhodnutí se tak zde nejedná. Soud pouze poznamenává, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí není dána v případě, kdy účastník řízení nesouhlasí s vypořádáním svých námitek, což není nepřezkoumatelnost, ale tvrzená nezákonnost rozhodnutí.

- 32 K žalobní námitce ohledně důkazního břemene soud s odkazem na § 92 daňového řádu uvádí, že daňové řízení není vystaveno na zásadě vyhledávací (vyšetřovací). To nakonec opakovaně zdůraznil ve svých rozhodnutích i Nejvyšší správní soud (viz rozsudek ze dne 27. 2. 2020, sp. zn. 2 Afs 168/2019). V daňovém řízení se uplatní obecné zásady dokazování, které existují například v civilním řízení, tedy předpokládá se zvýšená procesní aktivita daňového subjektu, přičemž správce daně není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2005, sp. zn. 7 Afs 58/2004). Z obecných zásad dokazování, které nestojí na vyhledávací zásadě, pak vyplývá povinnost daňového subjektu označit důkazy na podporu svých tvrzení.
- 33 Správce daně vyšel z toho, že žalobkyně poskytovala ubytovací služby skrze Airbnb (což žalobkyně nerozporovala), přičemž žalobkyni v průběhu správního řízení sdělil, proč považuje příjmy z této ubytovací služby za příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů, žalobkyně tak měla dostatek prostoru, aby na tento závěr reagovala. Ve světle výše uvedených judikатурních závěrů bylo tedy na žalobkyni, aby doložila správci daně, že se jedná o příjmy z nájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů, čímž došlo k přesunu důkazního břemene na žalobkyni, neboť je to ona, kdo musí své tvrzení prokázat. Soud v tomto postupu žádný nezákonný přesun důkazního břemene nevidí, neboť bylo jasně patrné, jaký závěr k vykázaným příjmům správce daně zastává, a na základě vydané výzvy to tak byla žalobkyně, aby tento závěr svou případnou procesní aktivitou či argumentačně vyvrátila. Nejednalo se tak o to, že by žalobkyně byla nucena prokazovat něco, co není, jak tvrdí v žalobě, ale měla prokázat to, co tvrdila a co správce daně konkrétně zpochybnil.
- 34 Na výše uvedeném nic nemění námitka žalobkyně, že řízení nebylo zahájeno na základě daňového tvrzení žalobkyně, ale na základě výzvy správce daně ze dne 27. 6. 2018, č. j. 5634199/18/2002-51522-111046, k podání dodatečného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016. Soud k této námitce uvádí, že žalovaný správně poukázal na zákonnou povinnost žalobkyně podat dodatečné daňové tvrzení dle ust. § 141 odst. 1 daňového řádu, jestliže dojde k naplnění tohoto zákonného ustanovení. Jak totiž stanoví ust. § 141 odst. 1 věty první daňového řádu, zjistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po

měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílную částku uhradit. K této povinnosti se taktéž váží zásady plynoucí z ust. § 92 daňového řádu. Soud dále podotýká, že se předmětné dodatečné daňové přiznání za rok 2016, podané žalobkyní dne 26. 7. 2018, vztahovalo k přiznání k dani z příjmu fyzických osob za zdaňovací období 2016, které žalobkyně podala více než rok předtím, tj. dne 29. 3. 2017. Soud tak tuto námitku neshledal důvodnou.

- 35 S touto námitkou souvisí i poslední námitka žalobkyně, a to námitka nesprávného provedení a hodnocení žalobkyní předložených důkazů. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud volné hodnocení důkazů ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě neznamena libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, sp. zn. 7 Afs 64/2013).
- 36 Správce daně řádně odůvodnil, proč a jakým způsobem hodnotil předložené důkazy žalobkyně. Na výzvu, aby doložila a prokázala, že se v jejím případě jedná o příjmy z nájmu dle § 9 zákona o daních z příjmů, žalobkyně předložila správci daně výpisy z účtu, na jejichž základě však nebylo možné dovodit, že se jedná o příjmy z nájmu, bylo tak na ní, aby toto své tvrzení dále prokázala. Správce daně též vypořádal a zhodnotil i další provedené důkazy (otisk obrazovky, výslech svědka), přičemž podrobně odůvodnil a vysvětlil, proč jimi nebyla tvrzení žalobkyně prokázána, soud tak na toto odůvodnění odkazuje. Námitka žalobkyně, že z výslechu svědka vyplývá, že žalobkyně poskytovala nájem, nikoliv ubytovací služby, je námitka právního hodnocení zjištěné skutečnosti, nikoliv závěr, který by byl z výpovědi svědka pro správce daně závazný. Jak bylo shora uvedeno, závěr o poskytování ubytovacích služeb nespočívá pouze na popisu této služby či výpovědi svědka, který jej popisuje (ač je jeho výpověď v tomto směru hodnocena jako nedůvěryhodná, neboť svědek nemovitost nenavštěvuje, proto těžko může hodnotit četnost různých subjektů, které nemovitost užívají, s čímž soud souhlasí), ale v dalších aspektech, které byly hodnoceny (např. četnost plateb, soustavnost činnosti, uspokojování bytových potřeb či ubytování osob), a které nemůže svědecká výpověď nijak změnit či zpochybnit. Tento žalobní bod je pak značně obecný, proto soud jeho podrobnější hodnocení nebude dále doplňovat.
- 37 V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou, a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s. ř. s.).
- 38 O nákladech řízení soud rozhodl dle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné účelné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou (2) týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližze následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha dne 22. června 2022

JUDr. Ladislav Hejtmánek v. r.
předseda senátu