



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Slavomíra Nováka a soudkyň Mgr. Jany Jurečkové a Mgr. Andrey Veselé ve věci

žalobkyně

I. K., DIČ: X,

se sídlem X,

zastoupena advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.,

se sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2,

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství,

se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 3. 2020, č. j. 9016/20/5200-10422-706955,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Odůvodnění:

I.

Základ sporu

1. Rozhodnutím žalovaného ze dne 2. 3. 2020, č. j. 9016/20/5200-10422-706955 (dále jen „napadené rozhodnutí“), bylo zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „finanční úřad“ nebo jen „správce daně“) ze dne 27. 8. 2018, č. j. 6819076/18/2002-51522-111046 (dále jen „platební výměr“). Předmětným platebním výměrem byla žalobkyni vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 ve výši 33 054 Kč.

II.

Obsah žaloby a vyjádření žalovaného

2. Žalobkyně v žalobě uplatnila následující žalobní body: nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, nedostatečné zjištění skutkového stavu, rozpor skutkových zjištění s obsahem spisu a nesprávné posouzení právních a skutkových otázek, které dále blíže rozvedla.
3. Žalobkyně uvedla, že dne 27. 6. 2018 vydal správce daně výzvu k podání daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 z důvodu zjištění, že na bankovní účet žalobkyně byly v průběhu roku 2015 připisovány platby za ubytovací služby poskytované prostřednictvím platformy Airbnb (dále jen „Airbnb“), přičemž uvedené jednání naplňuje znaky podnikání, proto tyto příjmy podléhají dani z příjmů fyzických osob.
4. V návaznosti na předmětnou výzvu žalobkyně podala daňové přiznání, v němž příjmy od platformy Airbnb vykázala jako příjmy podle § 9 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ či „ZDP“) jako příjmy z nájmu, neboť se podle jejího názoru nejedná o příjmy ve smyslu § 7 uvedeného zákona (příjmy ze samostatné činnosti).
5. Správce daně poté, aniž by v dané věci zahájil jakékoliv řízení či kontrolní postup, vydal dne 27. 8. 2018 platební výměr, ve kterém uvedené příjmy podřadil pod § 7 zákona o daních z příjmů, a to i s odkazem na § 420 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „občanský zákoník“). V podaném odvolání žalobkyně namítla, že správce daně nikterak nespécifikoval, proč by se v jejím případě mělo jednat o poskytování ubytovacích služeb a nikoliv o nájem, když k nájmu nejsou v jejím případě poskytovány žádné doplňkové služby a nájem poskytuje dlouhodobě. Rovněž odkázala na klasifikaci ekonomických činností, činnost č. 68.20.11 CZ- NACE-REV2 Pronájem a správa vlastních či pronajatých nemovitostí. Žalovaný uložil správci daně doplnit spisový materiál, neboť ten postupoval v rozporu s daňovým řádem. Správce daně vydal dne 22. 5. 2019 výzvu podle § 92 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“ či jen „DŘ“), kterou žalobkyně považuje za nezákonnou. Přes nesouhlasné námítky žalobkyně žalovaný prostřednictvím výzvy k seznámení se zjištěnými skutečnostmi v odvolacím řízení jí dvakrát vyzval k vyjádření a následně vydal napadené rozhodnutí.
6. Žalobkyně nepochybně, že poskytuje pronájem bytů v Praze prostřednictvím internetového portálu Airbnb.

7. Žalobkyně namítá, že v dané věci nebyl žalovaným, resp. správcem daně, řádně zjištěn skutkový stav. Na žalovaném, resp. správci daně leželo důkazní břemeno a byl povinen prokázat svá tvrzení (že žalobkyní nabízený pronájem má charakter ubytovací služby). S ohledem na vydání výzvy k podání daňového tvrzení ze dne 27. 6. 2018 to byl správce daně, kdo v dané věci prvotně uváděl jakákoli tvrzení, tedy kdo tvrdil, že příjem žalobkyně je z podnikání ve smyslu § 7 ZDP, nikoliv žalobkyně. Důkazní břemeno k tvrzení, že žalobkyně skutečně poskytovala ubytovací služby a její příjem měl být zdaněn podle § 7 ZDP tak spočívalo na správci daně, resp. žalovaném. Žalobkyně prvotně žádná tvrzení neuváděla, činila tak až poté, kdy jí byla doručena předmětná výzva, a to ve formě procesní obrany.
8. Nesprávným je rovněž tvrzení žalovaného, že by výzvou ze dne 22. 5. 2019 mělo dojít k přechodu důkazního břemene na daňový subjekt. Na žalovaném, resp. správci daně leželo důkazní břemeno, že žalobkyní nabízený pronájem má charakter ubytovací služby. Žalobkyně nemůže prokazovat negativní skutečnosti, tj. že jí poskytovaný pronájem nebyl ubytovací službou, a nemůže být povinna prokazovat něco, co sama netvrdila. Prvotní tvrzení učinil žalovaný, resp. správce daně, a on by měl prokázat svá tvrzení.
9. To, že žalobkyně poskytuje pronájem bytů v Praze, které inzeruje i na internetovém portálu Airbnb, neznamená, že poskytuje ubytovací službu. Je třeba zkoumat další znaky předmětného pronájmu, což se nestalo, a zjistit konkrétní skutkové okolnosti věci, avšak nepostačí obecný odkaz, že žalobkyně využívá internetový portál Airbnb.
10. Žalobkyně se dále domnívá, že platební výměr byl správcem daně vydán bez toho, aniž by bylo zahájeno jakékoliv řízení či procesní postup. Jedná se o natolik závažné procesní pochybení, že jej nelze zhojit v odvolacím řízení s ohledem na § 143 odst. 3 daňového řádu odkazující na § 145 odst. 2 daňového řádu. Předmětný platební výměr nebyl vydán ani na základě pomůcek, ani na základě dokazování, ale bez jakékoliv pravomoci správce daně.
11. Dále ze spisu ani z napadeného rozhodnutí není zřejmé, na základě jakých důkazů dospěl žalovaný k závěru, že daňové přiznání podané žalobkyní je vadné. Dokazování nebylo prováděno a správcem daně byla vydána výzva podle § 92 odst. 4 daňového řádu „z ničeho nic“.
12. Odvolací námitky žalobkyně byly žalovaným hodnoceny nesprávně, resp. nepřezkoumatelně.
13. Ohledně výzvy ze dne 22. 5. 2019 pak žalobkyně namítá, že uvedená tvrzení nejsou obsahem daňových tvrzení žalobkyně, která uvedla ve svém daňovém přiznání, a že k jejich prokázání nenese důkazní břemeno. Naopak správce daně nese důkazní břemeno, když se domnívá, že tvrzení žalobkyně jsou nesprávná (že je daň v nesprávné výši a že se jedná o jiný příjem než z nájmu), a toto břemeno nemůže nezákonnou výzvou přenést na žalobkyni. Zjevně nesmyslným požadavkem pak je, aby žalobkyně prokázala, které nemovitosti pronajímá, pokud se žalovaný domnívá, že se nejedná o příjem z nájmu. Žalobkyně nadto uplatňovala tzv. paušální výdaj, není tedy zřejmé, jaké listiny týkající se předmětných nájmu měla předložit, proto je výzva z 22. 5. 2019 pro svoji nezákonnost ve vztahu k žalobkyni neúčinná.
14. Žalobkyně předložila ke svému vyjádření k „prvnímu“ seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení i evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s nájmem a

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

záznamy o příjmech v souvislosti s nájmem, avšak žalovaný je zcela pominul a nikterak je nehodnotil.

15. Žalovaný nikterak nekonkretizuje „kritéria“, jimiž odůvodňuje podřaditelnost příjmů žalobkyně pod § 7 ZDP. Skutkový stav však musí být prokázán a nikoliv pouze tvrzen. Žalovaný vypořádává pouze kritérium „krátkodobosti“ a poskytování doplňkových služeb. Žalovaný nerozvádí pojem „dlouhodobě“ ani zvolení kritéria počtu plateb na účet žalobkyně. Žalovaný nezkoumal, jaká byla konkrétně délka nájemního vztahu, a nedoložil, na základě jakých důkazů dospěl k závěru, že charakter poskytovaných služeb byl krátkodobý. Právní závěr žalovaného je zcela nepřezkoumatelný.
16. Žalovaný nezákonně odmítl důkaz žalobkyně otiskem obrazovky, že žádné doplňkové služby neposkytovala, s tím, že postrádá identifikaci a podmínky lze na platformě snadno změnit. Skutková podstata nebyla žalovaným řádně zjištěna, když se ani nepokusil o další zjišťování, např. kontaktem s bývalými nájemníky.
17. Rozhodnutí je dále nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů i v tom směru, že žalovaný nedostatečně vypořádal námitku žalobkyně ohledně tendenčního způsobu kladení otázek správcem daně při výslechu pana Ing. B. a rozhodnutí neobsahuje žádnou správní úvahu, proč žalovaný zastává tento názor. Není významné, že svědek budovu nenavštěvuje, když je vlastníkem žalobkyní pronajímaných nemovitostí a proto uvedenými informacemi disponuje. Svědek jednoznačně potvrdil, že šlo o nájem.
18. Žalobkyně dále zpochybnila další „kritéria“ posuzovaná žalovaným [*„pravidelné/opakované poskytování ubytování; jeho nabízení na internetu, případně jinak (v tisku, letáky, billboardy apod.); ubytování nabízeno např. za účelem rekreace; ubytovaný neprovádí běžnou údržbu ani drobné opravy; v nabídce ubytování se objevuje cena za den, případně týden“*], neboť nebyly vztaženy na konkrétní skutkovou situaci žalobkyně a doloženy.
19. Žalobkyně navrhla napadené rozhodnutí žalovaného i správce daně zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení, eventuálně zrušit pouze rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátit k dalšímu řízení.
20. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí s ohledem na totožnost části žalobních a odvolacích námitek. Uvedl, že správce daně vlastní vyhledávací činností zjistil příjmy žalobkyně za ubytovací služby poskytované prostřednictvím Airbnb a proto jí vyzval k podání předmětného daňového přiznání. K otázce přechodu důkazního břemene odkázal na § 92 odst. 3 a 5 daňového řádu, s tím, že všechny skutečnosti uvedené v daňovém přiznání je povinen prokazovat daňový subjekt. Žalobkyní zastávaný výklad nemá oporu v právní úpravě ani judikatuře, když podání daňového tvrzení po výzvě správce daně nelze považovat za „procesní obranu“ proti výzvě. Jedná se naopak za dodatečné splnění zákonné povinnosti daňovým subjektem. Při podání daňového tvrzení lze sice učinit výhradu proti předmětné daňové povinnosti, avšak musí být součástí předmětného daňového tvrzení (rozhodnutí Krajského soudu v Plzni ze dne 27. 2. 2017, č. j. 30 Af 1/2015-101). Žalobce tedy v případě nesouhlasu neměl výzvě vyhovět a daňové tvrzení podávat. Pokud jej podal, nemá skutečnost, že tak učinil po výzvě, vliv na nesení důkazního břemene žalobcem. Dále odkázal na důvodovou zprávu k § 92 odst. 3 daňového řádu.
21. Činnost žalobkyně byla vyhodnocena jako poskytování ubytovacích služeb a naplnila veškeré znaky podnikání podle § 420 občanského zákoníku. Správce daně unesl své

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

důkazní břemeno, že žalobkyně nabyla příjmy prostřednictvím Airbnb, což žalobkyně nerozporuje a není sporu ani o výši těchto příjmů. Žalobkyni bylo dostatečně vysvětleno, že správce daně považuje tyto příjmy za podléhající dani podle § 7 ZDP. Žalobkyně měla v rámci doplnění odvolacího řízení další prostor k prokázání svých tvrzení, že předmětné příjmy podléhají zdanění podle § 9 tohoto zákona. Tato skutečnost po provedeném dokazování nebyla prokázána, a proto správce daně setrval na svém závěru, že tyto příjmy jsou z podnikání a mají být zdaněny podle § 7 ZDP.

22. Žalobkyně tedy zůstala pouze v rovině tvrzení a neunesla své důkazní břemeno k prokázání odlišných tvrzení o skutkovém stavu předloženými důkazy (otisk obrazovky, záznamy o příjmech z pronájmu vč. evidence pohledávek, výslech svědka). Daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost daň sám přiznat (břemeno tvrzení) a doložit (břemeno důkazní). Žalobkyně své tvrzení neprokázala. Skutkový stav byl zjištěn dostatečně.
23. Podle názoru žalovaného žalobkyně naplnila znaky podnikání a byla posouzena jednotlivá kritéria v tomto směru. Daňové řízení není založeno na zásadě vyšetřovací. Daňový subjekt má dokazovat vše, co tvrdí, avšak správce daně nemá povinnost vyhledávat důkazy, pokud daňový subjekt důkazní břemeno neunesl.
24. Žalovaný především zkoumal charakter a časový úsek poskytovaného ubytování. Žalobkyně využívala nemovitou věc soustavně za účelem získání příjmů ze samostatné činnosti (Airbnb) k poskytování ubytování, což je hlavním důvodem pro posouzení příjmu podle § 7 ZDP.
25. K námitce procesního pochybení správce daně žalovaný odkázal na závěry, vyjádřené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016-37, podle něhož je odvolací daňové řízení založeno na apelačním principu a vady řízení před správcem daně musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Procesní pochybení správce daně bylo napraveno v odvolacím řízení vydáním výzvy č. 2. Daňové řízení bylo zahájeno podáním daňového tvrzení daňovým subjektem po výzvě (§ 139 odst. 1 DŘ), tedy v rámci vyměřovacího řízení. Výzva č. 2 směřuje k prokázání skutečností tvrzených žalobkyní v daňovém tvrzení, tedy k příjmům z tvrzeného pronájmu. Nelze tedy hovořit o povinnosti k prokazování negativních skutečností. Tato výzva poskytuje žalobci dostatečný prostor k prokázání svých tvrzení stran existence nájmu.
26. Žalovaný neodmítl provést důkaz otiskem obrazovky, naopak jej provedl, avšak tento důkaz nebyl schopen osvědčit tvrzení žalobkyně, neboť nebylo možno identifikovat ani žalobkyni, ani předmětnou nemovitost. Výslech Ing. B. byl proveden objektivně, byly položeny relevantní otázky, vypořádání této námítky v napadeném rozhodnutí je dostatečné.
27. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout.

III.

Obsah správního spisu

28. Ze správního spisu předloženého žalovaným soud zjistil následující, pro rozhodnutí ve věci samé, podstatné skutečnosti:

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

29. Výzvou k podání daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob ze dne 27. 6. 2018, č. j. 5632606/18/2002-51522-111046, správce daně podle § 145 odst. 1 DŘ vyzval žalobkyni k podání daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015 v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne doručení výzvy. Z odůvodnění se podává, že správce daně vlastní vyhledávací činností zjistil, že na bankovní účty žalobkyně byly v průběhu r. 2015 připisovány platby za ubytovací služby poskytované prostřednictvím aplikace Airbnb, což naplňuje znaky podnikání. Daňové přiznání za r. 2015 dosud nebylo podáno. Žalobkyně byla poučena, že nebude-li výzvě vyhověno, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč. Žalobkyně podala Přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015 dne 26. 7. 2018, kde uvedené příjmy zdanila podle § 9 ZDP jako příjmy z nájmu.
30. Platebním výměrem ze dne 27. 8. 2018, č. j. 6819076/18/2002-51522-111046, vyměřil Finanční úřad pro hlavní město Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 2, žalobkyni daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období 2015 ve výši 33 054 Kč. Z odůvodnění se podává, že daňová povinnost se liší od žalobkyní přiznané daně z důvodu chybně zdaněného příjmu za ubytovací služby poskytované prostřednictvím aplikace Airbnb jako příjem dle § 9 ZDP, s tím, že pokud činnost daňových subjektů poskytujících ubytovací služby prostřednictvím internetových platforem naplňuje znaky podnikání podle § 420 občanského zákoníku, podléhají příjmy z této činnosti dani z příjmů fyzických osob podle § 7 ZDP jako příjmy ze samostatné činnosti.
31. Dne 18. 9. 2018 podala žalobkyně proti platebnímu výměru odvolání, když nesouhlasila s názorem správce daně, že se v jejím případě jedná o podnikání. Tento závěr správce daně konkrétně neodůvodnil a neuvedl žádný důkaz k podpoře svého tvrzení. Zásadním rozdílem je poskytování doplňkových služeb (např. výměna ložního prádla, poskytování hygienických pomůcek), což žalobkyně nezajišťuje. Dále nelze věc zjednodušit s tím, že na základě krátkého trvání nájmu se jedná o poskytování ubytovacích služeb. Odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2018, č. j. 2 Afs 45/2017-37, a rozsudek SD EU C 346/95 Blasi.
32. Dne 5. 12. 2015 žalobkyně doplnila odvolání o printscreen nabídky pronájmu, z něž je podle ní patrné, že poskytuje pouze „holý nájem“ bez doplňkových služeb. Byt je vybaven pouze zaškrtnutými položkami. Součástí nájmu tedy nejsou ručníky, mýdlo, polštáře aj. jako v ubytovacích službách. Minimální délka pronájmu je 3 dny, tedy se dle § 56a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, nemůže jednat o krátkodobý pronájem. Inzertní server platby za pronájem v některých případech sdružuje a v jiných rozděljuje.
33. Dne 22. 5. 2019 pod č. j. 4851043/19/2002-51522-111046 byla žalobkyně vyzvána k prokázání skutečností, tedy k prokázání, že částka příjmů podle § 9 ZDP uvedená v předmětném daňovém přiznání je uvedena ve správné výši a že se jedná o příjem z nájmu, a dále k prokázání, které nemovitosti žalobkyně pronajímá (počet a adresy) a k předložení všech listin týkajících se předmětných poskytovaných nájmu.
34. K výzvě ze dne 22. 5. 2019 žalobkyně v podání ze dne 16. 6. 2019 uvedla, že tato výzva, vydaná na žádost odvolacího orgánu, je nezákonná, neboť správce daně je oprávněn vydat platební výměr až poté, co by ukončil před tím zahájený postup k odstranění pochybností, resp. daňovou kontrolu, a až po proběhlém dokazování. Výzva je rovněž neurčitá. Uvedená tvrzení nejsou obsahem daňových tvrzení daňového subjektu, a proto žalobkyně

nenese k jejich prokázání důkazní břemeno. Požadavek výzvy je nesmyslný. Dále žalobkyně požádala o vysvětlení přidělení DIČ.

35. Dne 23. 8. 2019 žalovaný pod č. j. 35097/19/5200-10422-706955 seznámil žalobkyni s doplněním řízení po podání odvolání před vydáním rozhodnutí o odvolání a vyzval ji k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení. V rámci odvolacího řízení bylo odvolacím orgánem uloženo prvostupňovému správci daně podle § 115 odst. 1 DŘ doplnění podkladů pro rozhodnutí. V rámci odvolacího řízení tedy došlo k nápravě chybného postupu správce daně a daňovému subjektu bylo umožněno prokázat vše, co tvrdí. Ani v rámci doplněného řízení daňový subjekt neprokázal, že se jedná o příjmy z nájmu.
36. Na uvedenou výzvu reagovala žalobkyně podáním ze dne 18. 9. 2019, kde uvedla, že správce daně vydal napadený platební výměr, aniž by měl k tomu pravomoc, neboť vadný procesní postup správce daně nebylo možno zhojit v rámci odvolacího řízení z důvodu podle § 143 odst. 3 DŘ. Správce daně ani žalovaný se nikterak nevyjádřili k námitkám žalobkyně ohledně procesní situace vydání výzvy a stran bodů této výzvy. Doplnovací řízení tak bylo provedeno toliko formálním způsobem. Ze spisu ani napadeného rozhodnutí není zřejmé, proč bylo daňové přiznání žalobkyně považováno za vadné. Dokazování nebylo vůbec vedeno. Výrok výzvy je neurčitý a nesmyslný. Důkazní břemeno nemůže správce daně přenést na daňový subjekt. Dále žalobkyně navrhla vyslechnout jako svědka pana Ing. P. B., majitele předmětné nemovitosti.
37. Z protokolu o výslechu svědka, č. j. 9139439/19/2002-51522-111046, provedeného dne 11. 12. 2019, se podává, že svědek Ing. P. B. je majitelem předmětné nemovitosti, má uzavřenou smlouvu o nájmu s daňovým subjektem, nemovitost slouží k pronájmu bytů, ubytování se zde neposkytuje, nemovitost nenavštěvuje.
38. Dne 6. 1. 2020 žalovaný pod č. j. 52/20/5200-10422-706955 seznámil žalobkyni s doplněním řízení po podání odvolání a vyzval ji k uplatnění práva vyjádřit se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení, kde shrnul závěry plynoucí z provedené svědecké výpovědi. K uvedenému se žalobkyně vyjádřila podáním ze dne 29. 1. 2020, kde uvedla, že správní orgán při hodnocení svědecké výpovědi postupoval v rozporu s § 8 odst. 1 DŘ, akcentovala nevhodně vedený výslech a tendenční způsob kladení otázek.
39. Po stručném shrnutí skutkového stavu, odvolacích důvodů a právního základu případu se v napadeném rozhodnutí uvádí, že daňový subjekt neprokázal, že se v daném případě jednalo o příjmy z nájmu podle § 9 ZDP. Jednalo se o příjmy za krátkodobé ubytování, jak vyplývá z předložených a zajištěných důkazních prostředků a byly naplněny znaky podnikání ve smyslu § 420 občanského zákoníku, tedy se jedná o příjmy dle § 7 ZDP. Daňový subjekt nepředložil žádný důkazní prostředek, který by mohl osvědčit jeho tvrzení, že se jedná o příjem dle § 9 ZDP. Otisk obrazovky nelze identifikovat (ani stran daňového subjektu, ani stran předmětné nemovitosti). Nadto lze podmínky v aplikaci Airbnb měnit. Záznamy o příjmech z pronájmu jen potvrzují, že se nemůže jednat o dlouhodobý nájem, když platby přicházejí průměrně jednou za tři dny (celkem 70 plateb za 7 měsíců). Pouhým tvrzením je sdělení daňového subjektu, že inzertní server platby někdy sdružuje a jindy rozděluje. Množství plateb potvrzuje krátkodobost uvedené služby. Zásadním je charakter a časový úsek poskytovaného ubytování. Lze důvodně předpokládat, že byly poskytnuty i další Airbnb doporučené služby (mýdlo, ručník aj.).

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

Správce daně rovněž odkázal na využití „Klasifikace produkce CZ-CPA 2015“ Českého statistického úřadu, konkrétně činnosti „55.20.19 Ostatní krátkodobé ubytovací služby bez každodenního úklidu“. V rámci doplnění odvolacího řízení byl daňový subjekt vyzván, aby doložil svá tvrzení, že se jedná o příjmy dle § 9 ZDP, čímž došlo k přechodu důkazního břemene na daňový subjekt. Výslech svědka lze hodnotit tak, že jeho tvrzení, že se nejedná o ubytovací služby, vyznívá nevěrohodně, když předmětnou nemovitost nenavštěvuje, jak sám uvedl. Rozhodnutí správce daně bylo dostatečně odůvodněno s uvedením, proč jsou předmětné příjmy považovány za příjmy podléhající zdanění podle § 7 ZDP. Žalovaný dále souhlasí se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 45/2017-37, nicméně v daném případě daňovému subjektu plynou příjmy z poskytování ubytování, se kterým se pojí také poskytování i jiných než základních služeb a příjmy tedy plynou ze samostatné činnosti.

40. Správce daně rovněž souhlasí se závěry rozsudku Soudního dvora Evropské unie, č. C 346/95 Blasi, s tím, že však v nyní posuzované věci jde o tom, že daňový subjekt neprokázal, že jím poskytované krátkodobé „nájmy“ nejsou podnikatelskou činností. Dále bylo odkázáno na definici „nájmu“ podle rozsudků Soudního dvora EU (např. C-326/99 „Goed Wonen“, C-409/98 Mirror Group a další).
41. K námitce nezákonnosti výzvy k prokázání skutečností žalovaný odkázal na § 115 odst. 1 DŘ a rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 323/2018. V předmětné věci správce daně svým postupem zkrátil daňový subjekt na jeho právech vyjádřit se ke zjištění správce daně, když před vydáním platebního výměru nebyl informován o záměrech správce daně. V rámci doplnění odvolacího řízení byla vydána výzva k prokázání podle § 92 odst. 4 DŘ a daňovému subjektu bylo umožněno prokázat vše, co tvrdí ve svém daňovém přiznání. Odvolacím orgánem byl následně seznámen s výsledky doplnění řízení a bylo mu umožněno se k nim vyjádřit (seznámení ze dne 23. 8. 2019 a 6. 1. 2020).
42. Závěrem tedy daňový subjekt byl povinen prokázat svá tvrzení. To, že žalobkyně uplatnila výdaje podle § 9 odst. 4 ZDP, tj. ve výši 30 % z dosažených příjmů, na tom ničeho nemění. Správce daně vyzval žalobkyni k předložení listin v souladu se zákonným ustanovením (§ 9 odst. 5 ZDP). Odvolací orgán je oprávněn řízení doplňovat, případně napravovat pochybení správce daně, a správce daně nepožadoval prokázání žádných negativních skutečností.
43. Výzva rovněž není podle svého textu neurčitá a není ani nesmyslná. S odkazem na § 130 odst. 1 a 3 DŘ přidělí správce daně daňové identifikační číslo („DIČ“) daňovému subjektu, který není dosud registrován. Oznámení o registraci je úkonem správce daně v řízení registračním a není předmětem tohoto odvolání.

IV.

Posouzení žaloby

44. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
45. Soud rozhodl o věci bez nařízení jednání podle § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť účastníci řízení s takovým postupem výslovně souhlasili.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

46. Podle § 420 odst. 1 občanského zákoníku: „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.“
47. Podle § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „živnostenský zákon“): „Živností je soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem.“
48. Podle § 3 odst. 3 písm. ah) živnostenského zákona: „Živností dále není pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor.“
49. Podle bodu 55 přílohy 4 k § 25 odst. 2 živnostenského zákona patří mezi obory činností náležející do živnosti volné Ubytovací služby.
50. Podle bodu 55 přílohy 4 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.“
51. Podle § 2201 občanského zákoníku: „Nájemní smlouvou se pronajímatel zavazuje přenechat nájemci věc k dočasnému užívání a nájemce se zavazuje platit za to pronajímateli nájemné.“
52. Podle § 2235 občanského zákoníku: „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).“
53. Podle § 2326 občanského zákoníku: „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.“
54. Podle § 7 odst. 1 ZDP: „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.“
55. Podle § 9 odst. 1 písm. a) ZDP: „Příjmy z nájmu, pokud nejde o příjmy uvedené v § 6 až 8, jsou příjmy z nájmu nemovitých věcí nebo bytů.“
56. Podle § 145 odst. 1 DŘ: „Nebylo-li podáno řádné daňové tvrzení, vyzve správce daně daňový subjekt k jeho podání a stanoví náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně vyměřit daň podle pomůcek nebo předpokládat, že daňový subjekt tvrdil v řádném daňovém tvrzení daň ve výši 0 Kč.“
57. Stran námitek týkajících se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, nedostatečně zjištěného skutkového stavu věci, rozporu skutkových zjištění

s obsahem spisu, nesprávného provedení důkazních prostředků a přenosu důkazního břemene na daňový subjekt se soud ztotožnil se závěry šestého senátu Městského soudu v Praze, které byly vyjádřeny v rozsudku ze dne 22. 6. 2022, č. j. 6 Af 19/2020-30 a rozsudku ze dne 19. 8. 2021, č. j. 6 Af 20/2020-32, týkající se skutkově totožných případů stejné žalobkyně, na něž soud v podrobnostech odkazuje.

58. V dané věci účastníci řízení nespoují, že žalobkyně využívala ke své činnosti (ať už ji označuje jako nájem, či se jedná v souladu se závěry správce daně o ubytovací služby) internetovou platformu Airbnb a za tuto činnost jí na účet za zdaňovací období roku 2015 přicházely platby. Jádrem sporu však je posouzení, zda tyto příjmy lze považovat za příjmy ve smyslu § 7 ZDP, které by podléhaly zdanění jako příjmy ze samostatné činnosti, jak tvrdí žalovaný, resp. správce daně, či za příjmy ve smyslu § 9 ZDP, které by měly být podle názoru žalobkyně zdaněny jako příjmy z nájmu.
59. Šestý senát zdejšího soudu ve shora uvedených rozsudcích vycházel z teze, že je třeba nejprve zkoumat, zda přenechání nemovité věci k užívání prostřednictvím Airbnb lze klasifikovat jako nájem nebo jako ubytování, na základě čehož je následně možné provést řádné daňové posouzení těchto příjmů.
60. Podle závěru šestého senátu zdejšího soudu 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 odkázal na náleží Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2001, sp. zn. II. ÚS 544/2000, v němž se uvádí, že současná potřeba bydlení nespočívá „pouze v přenocování, ale v celém komplexu zajišťování potřeb člověka v jeho materiální i duševní rovině“. Tomu odpovídá i judikatura Soudního dvora Evropské unie (rozsudek ze dne 12. 2. 1998 ve věci C-346/95, Elisabeth Blasi proti Finanzamt München I. a rozsudek ze dne 4. 10. 2001 ve věci C-326/99, Stichting "Goed Wonen" proti Staatssecretaris van Financiën).
61. Podle rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 6. 2022, č. j. 6 Af 19/2020-30: „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

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

charakteru činnosti v živnostenském zákoně, a na to navazující další zjištění správce daně, které soud uváděl).“

62. Dále je třeba zkoumat, zda uvedenou činnost žalobkyně poskytovala jako podnikatelka ve smyslu § 420 občanského zákoníku se zaměřením na prvek soustavnosti. Šestý senát ve shora citovaném rozsudku vyjádřil názor, že: *„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 neznamena, 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).“* Soud souhlasí se správcem daně v tom, že vzhledem k množství plateb (celkem 70 plateb za 7 měsíců) žalobkyně poskytovala ubytovací služby soustavně, čímž mimo jiné naplnila znaky podnikatele podle ustanovení § 420 občanského zákoníku.
63. I v případě poskytování toliko *„holého nájmu“* nelze dovodit naplnění účelu nájmu, tedy zajištění bytových potřeb nájemce v souladu s judikaturou Ústavního soudu, a to vzhledem k četnosti plateb a dalších charakteristických údajů již uvedených, vyplývajících již z povahy samotné aplikace Airbnb (inzerce, časové omezení ubytování, cena kalkulovaná za den/týden, případný úklid a neprovádění běžné údržby). 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 ZDP, tak není důvodná.
64. Pokud se týká poskytování tzv. doplňkových služeb (ručník, mýdlo, prostěradla, toaletní papír aj.), uvedené soud nepovažuje za směrodatné kritérium. Je notorií, že běžně i v ubytovacích službách, např. v mobilních domech či apartmánech (typicky u moře či v zahraničních lyžařských střediscích) nejsou uvedené položky rovněž poskytovány a ubytovaný si je musí sám obstarat na vlastní náklady, přesto se jedná o ubytování a nikoliv o nájem.
65. Žalobkyně dále namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu, že žalovaný blíže nekonkretizoval jednotlivá „kritéria“, proč se v daném případě jedná o ubytovací služby, a pouze obecně konstatoval, že charakter služeb poskytovaných přes portál Airbnb je krátkodobý, bez doložení jakýchkoliv důkazů k uvedenému.
66. Lze uvést, že 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, č. j. 4 As 5/2003-52). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů však 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, č. j. 7 Afs 212/2006-74). Institut nepřezkoumatelnosti nelze 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

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, č. j. 1 Afs 92/2012-45). Žalobkyně věcně a konkrétně nesouhlasí se závěry žalovaného, o žádný nedostatek důvodů rozhodnutí se tak nejedná. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí není dána v případě, kdy účastník řízení nesouhlasí s vypořádáním svých námitek.

67. Žalobkyně dále nesouhlasí se správními orgány v otázce nositele důkazního břemene. Uvedla, že je to žalovaný, resp. správce daně, na kom v dané věci leželo důkazní břemeno a kdo byl povinen prokázat svá tvrzení, neboť právě správce daně ve věci prvotně něco tvrdil. Žalobkyně svá tvrzení formulovala až po doručení výzvy ze dne 27. 6. 2018, a to ve formě „procesní obrany“. Dále uvedla, že nemůže prokazovat negativní skutečnosti, tedy, že jí poskytovaný nájem nebyl ubytovací službou, a rovněž nemůže prokazovat něco, co sama netvrdila.
68. Podle § 92 odst. 3 DŘ: *„Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.“*
69. Podle § 92 odst. 4 DŘ: *„Pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence.“*
70. Podle § 92 odst. 5 DŘ: *„Správce daně prokazuje a) oznámení vlastních písemností, b) skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce, c) skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem, d) skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti, e) skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.“*
71. Daňové řízení není ovládáno zásadou vyhledávací (vyšetřovací), jak zdůraznil ve svých rozhodnutích i Nejvyšší správní soud (viz rozsudek ze dne 27. 2. 2020, č. j. 2 Afs 168/2019-39). V daňovém řízení se uplatní obecné zásady dokazování a předpokládá se zvýšená procesní aktivita daňového subjektu. Správce daně tak není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2005, č. j. 7 Afs 58/2004-104), přičemž daňový subjekt je povinen označit důkazy na podporu svých tvrzení.
72. Mezi správcem daně a žalobkyní nebylo sporu, že žalobkyně vyvíjela svou činnost přes inzertní portál Airbnb. Správce daně z toho vycházel a v průběhu správního řízení žalobkyni sdělil, proč považuje tyto příjmy za příjmy podle § 7 ZDP. Žalobkyně měla dostatek prostoru na tento závěr reagovat. Bylo tedy na žalobkyni, aby doložila, že se jedná o příjmy z nájmu podle § 9 ZDP, čímž došlo k přesunu důkazního břemene na žalobkyni, neboť je to ona, kdo musí své tvrzení prokázat. Soud nezákonný přesun důkazního břemene neshledal. V dané věci bylo zřejmé, jaký názor ohledně těchto příjmů zastává správce daně. Na základě vydané výzvy to byla právě žalobkyně, aby tento závěr svou případnou procesní aktivitou či argumentačně vyvrátila. Žalobkyně tedy nebyla nucena prokazovat něco, co není, jak tvrdí v žalobě, ale měla prokázat to, co tvrdila a co správce daně konkrétně zpochybnil.

73. Námitka žalobkyně, že prvním procesním úkonem v dané věci nebylo podání daňového přiznání žalobkyní, ale výzva k podání daňového tvrzení ze dne 27. 6. 2018, rovněž není důvodná. Daňové řízení bylo zahájeno podáním daňového tvrzení daňovým subjektem po výzvě ze dne 27. 6. 2018 k podání daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob v souladu s § 139 odst. 1 DŘ a platební výměr byl vydán ve vyměřovacím řízení. Podání daňového tvrzení po výzvě správce daně nelze považovat za „procesní obranu“ proti této výzvě, ale za dodatečné splnění zákonné povinnosti daňovým subjektem. Povinnost tvrdit daňovou povinnost stíhá daňový subjekt. 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 rozdílnou částku uhradit (§ 141 odst. 1 věta první DŘ).
74. Žalobkyně dále namítla nesprávné provedení a hodnocení jí předložených důkazů (otisk obrazovky, výslech svědka, záznamy o příjmech z pronájmu).
75. Podle § 8 odst. 1 DŘ: *„Správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přiblíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo.“*
76. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013-22: *„Volné hodnocení důkazů ve smyslu ust. § 8 odst. 1 daňového řádu je pak postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě neznamená 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.“*
77. Žalovaný v napadeném rozhodnutí zdůvodnil, proč a jakým způsobem hodnotil předložené důkazy žalobkyně, a soud se s uvedeným ztotožňuje. Žalovaný uvedl, že otisk obrazovky nejde identifikovat, a to ani stran daňového subjektu ani předmětné nemovitosti, s tím, že do nabídky Airbnb navíc může poskytovatel ubytování vstupovat a měnit její podmínky. Listina „Záznamy o příjmech z pronájmu“ potvrzuje, že se nemůže jednat o dlouhodobý nájem, když platby přicházejí daňovému subjektu průměrně jednou za tři dny (celkem 70 plateb za 7 měsíců). Sdružování či rozdělování plateb inzertním serverem je pouze tvrzením žalobkyně. K výslechu svědka žalovaný uvedl, že ač jej žalobkyně navrhla, tak se jeho výslechu neúčastnila. Zásadní je, že svědek uvedl, že předmětnou nemovitost nenavštěvuje a provedená svědecká výpověď neprokázala tvrzení daňového subjektu, že uvedené příjmy pocházejí z nájmu. Podle žalobkyně svědek jednoznačně potvrdil, že z její strany nebyly poskytovány ubytovací služby, ale toliko nájem. Závěr o poskytování ubytovacích služeb však nespočívá pouze na výpovědi svědka (jehož výpověď je hodnocena jako nedůvěryhodná, neboť svědek nemovitost nenavštěvuje), ale v dalších aspektech, které byly hodnoceny (např. četnost plateb, soustavnost činnosti, uspokojování bytových potřeb či ubytování osob), a které nemůže svědecká výpověď zpochybnit. Tendenční způsob kladení otázek svědkovi soud neshledal.
78. Konečně žalobkyně namítla vadný procesní postup správce daně, který podle jejího názoru nebylo možno zhojit ani v odvolacím řízení vydáním výzvy ze dne 22. 5. 2019, č. j. 4851043/19/2002-51522-111046, kterou byla žalobkyně vyzvána k prokázání svých tvrzení uváděných v odvolání stran předmětných příjmů (že se jedná o příjmy z nájmu podle § 9 ZDP, stran pronajímaných nemovitostí, resp. předložení všech listin týkajících se poskytovaných nájmu).

Shodu s prvopisem potvrzuje J. V.

79. Podle § 115 odst. 1 DŘ: *„V rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.“*
80. Podle § 115 odst. 2 DŘ: *„Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.“*
81. Soud souhlasí se závěrem žalovaného, že v odvolacím řízení došlo ke zhojení pochybení vzniklého v řízení prvoinstančním. Žalovaný k tomu v napadeném rozhodnutí příhodně poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 5. 2019, č. j. 6 Afs 323/2018-38.
82. Odvolací orgán v napadeném rozhodnutí konstatoval, že správce daně svým postupem zkrátil žalobkyni na jejích právech vyjádřit se ke zjištění správce daně, když před vydáním platebního výměru nebyl daňový subjekt informován o záměrech správce daně. V rámci doplnění odvolacího řízení však byla vydána výzva k prokázání ve smyslu § 92 odst. 4 DŘ a žalobkyni bylo umožněno prokázat vše, co tvrdí ve svém daňovém přiznání. Byla rovněž seznámena s výsledky doplnění řízení a bylo jí umožněno se k nim vyjádřit (písemnostmi žalovaného ze dne 23. 8. 2019 a 6. 1. 2020). Lze odkázat rovněž na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 - 52: *„Z § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, vyplývá, že provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování dle § 115 odst. 1 téhož zákona, je povinen daňový subjekt seznámit nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry, které z nich pro zjištěný skutkový stav dovozuje, resp. s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil.“* Uvedeným požadavkům v daném případě odvolací orgán dostal.
83. K odstraňování vad v rámci odvolacího řízení soud souhlasí s odkazem žalovaného na závěry, vyjádřené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016-37: *„Odvolací daňové řízení je naopak konstruováno na apelačním principu, který úzce souvisí se zájmem na rychlém a hospodárném průběhu daňového řízení. Z uvedeného je tedy zřejmé, že i vady v řízení před správcem daně musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení (nevyužije-li správce daně možnost autoremendury za podmínek vyplývajících z ustanovení § 113 daňového řádu, či není-li mu takový postup uložen odvolacím orgánem postupem dle § 116 odst. 3 daňového řádu). Odstraňuje-li odvolací orgán vady řízení, jimiž bylo zatíženo řízení v první instanci, disponuje logicky i stejnými procesními oprávněními, jakými disponoval správce daně. I za situace, kdy je povinnost odstranit procesní vadu uložena správci daně, děje se tak stále v rámci odvolacího řízení; i tyto úkony jsou tedy přičitatelné odvolacímu orgánu. Restriktivní interpretace § 115 odst. 1 daňového řádu, podle níž by odvolací správce daně nebyl oprávněn napravit vady způsobené správcem daně v první instanci, by tak nastolila neřešitelnou procesní situaci, která jistě nebyla zákonodárcem zamýšlena.“*
84. Námitka nezákonnosti předmětné výzvy tedy není důvodná a odvolací orgán byl oprávněn řízení v součinnosti se správcem daně doplnit. Odvolací orgán je v rámci zásady jednoty řízení povinen rozhodnout tak, aby byl naplněn cíl správy daně (§ 1 odst. 2 DŘ), a to i za cenu odstraňování odstranitelných vad. Soud rovněž neshledal ani neurčitost či

nesmyslnost namítané výzvy, když z jejího textu bylo zřejmé, co správce daně po žalobkyni požaduje, s tím, že v případě, kdy žalobkyně namítala, že uvedené příjmy pocházejí z nájmu, byl logickým požadavek na prokázání tohoto tvrzení, a požadavek na předložení listin v tomto směru lze považovat za opodstatněný.

85. Není rovněž pravdou, že by předmětný platební výměr byl vydán bez zahájení jakéhokoliv řízení či bez pravomoci správce daně, neboť daňové řízení bylo zahájeno podáním daňového tvrzení daňovým subjektem po výzvě ze dne 27. 6. 2018 k podání daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob v souladu s § 139 odst. 1 DŘ. Platební výměr byl tedy vydán ve vyměřovacím řízení.
86. Lze tedy konstatovat, že žalobkyně byla se všemi důkazy seznámena, měla možnost se k nim vyjádřit a všechna její procesní práva byla zachována, přičemž neprokázala, že by se v jejím případě jednalo o příjmy z nájmu. Základní zásada správy daní, a sice stanovit daň správně, byla naplněna.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

87. Městský soud v Praze ze shora uvedených důvodů žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
88. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první s. ř. s., podle něhož 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. V souzeném případě měl úspěch žalovaný správní orgán, kterému však žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou 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 nejbližší 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 6. září 2022

v z. Mgr. Jana Jurečková, soudkyně

JUDr. Slavomír Novák
předseda senátu