ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudkyň JUDr. Petry Kamínkové a Mgr. Marka Zimy ve věci

žalobce: **J. B.,**
sídlem X

zastoupen advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 2. 2020, č. j. 8416/20/5200-10422-706955

takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se žalobou ze dne 8. 5. 2020 podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný k odvolání žalobce změnil rozhodnutí vydané Finančním úřadem pro hlavní město Prahu (dále také „finanční úřad“ nebo „správce daně“, přičemž tento termín je užit obecně i pro žalovaného, pokud rozlišení úřadů nemá vliv na srozumitelnost textu) ze dne 10. 9. 2018, č. j. 70688930/18/2002-51523-109859, kterým správce daně dodatečně doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob dle § 7 zákona č. 586/1992 Sb. , o daních z příjmů (dále jen „zákon

o DP“) za zdaňovací období roku 2016 (dále jen „dodatečný platební výměr“). Žalobce se rovněž domáhá zrušení dodatečného platebního výměru.

2. Předmětem sporu je, zda příjem žalobce plynoucí z pronájmů nemovitostí skrze internetový portál Airbnb představuje příjem z podnikání dle § 7 zákona o DP, nebo příjem z pronájmu dle § 9 zákona o DP.

Žaloba

3. Žalobce předně namítá, že správce daně v projednávané věci řádně nezjistil skutkový stav. Uvádí, že jsou to žalovaný a správce daně, na kom v dané věci leželo důkazní břemeno a kdo měl povinnost prokázat svá tvrzení. Důvodem je, že prvním procesním úkonem ve věci byla výzva správce daně k podání dodatečného daňového přiznání ze dne 27. 6. 2018 vydaná v návaznosti na zjištění správce daně, že na bankovní účet žalobce byly připisovány platby za ubytovací služby poskytované prostřednictvím aplikace Airbnb. V této výzvě správce daně upozornil žalobce, že poskytování pravidelného nebo opakovaného ubytování prostřednictvím internetových platforem naplňuje znaky podnikání. Žalobce následně podal daňové přiznání, v němž příjmy od platformy Airbnb vykázal, avšak nikoliv jako příjmy podle § 7 zákona o DP, nýbrž jako příjmy podle § 9 zákona o DP. Žalobce uvádí, že svá tvrzení formuloval až po doručení výzvy ze dne 27. 6. 2018, a to ve formě procesní obrany proti tvrzením správce daně uvedeným ve výzvě. Žalobce v této souvislosti odkazuje na § 92 odst. 5 písm. d) zákona č. 80/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), podle nějž správce daně prokazuje skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti. Žalobce považuje za nesprávné tvrzení žalovaného, že výzvou ze dne 22. 5. 2019 mělo dojít k přechodu důkazního břemene na žalobce. Dále uvádí, že důkazní břemeno žalobce nemůže spočívat v prokazování negativní skutečnosti, tedy že jím poskytovaný pronájem nebyl ubytovací službou. Žalobce nemůže mít povinnost prokazovat něco, co sám netvrdil.

4. Dále žalobce uvedl, že nezpochybňuje závěr žalovaného, že poskytuje pronájem bytů v Praze, který inzeruje i přes Airbnb. Namítal však, že tato skutečnost nemůže sama o sobě znamenat, že žalobce poskytuje ubytovací službu a nikoli pronájem věci. Finanční úřad ani žalovaný povahu pronájmu poskytovaného žalobcem nikterak nezkoumali a důkazy, které žalobce na podporu svých tvrzení předložil, paušálně odmítli. Podle žalobce nestačí pouze obecný poukaz, že využívá pro zprostředkování svého pronájmu internetový portál Airbnb, k závěru, že jeho příjem podléhá § 7 zákona o DP. Žalobce též podotýká, že ze spisu ani z napadeného rozhodnutí není zřejmé, na základě jakých důkazů dospěl žalovaný k závěru, podle něhož je daňové přiznání žalobce vadné.

5. Žalobce se domnívá, že došlo k zásadnímu procesnímu pochybení tím, že správce daně vydal dodatečný platební výměr, aniž by došlo k zahájení jakéhokoliv řízení či procesního postupu. Takovýto vadný postup nelze zhojit v rámci odvolacího řízení s ohledem na § 143 odst. 3 daňového řádu a § 145 odst. 2 daňového řádu. Správce daně vydal dodatečný platební výměr, aniž by k tomu měl v předmětné věci pravomoc. Žalovaný měl dodatečný platební výměr zrušit.

6. Žalobce namítá nezákonnost výzvy ze dne 22. 5. 2019, kterou jej správce daně dle pokynu žalovaného vyzval, aby prokázal, že v daňovém přiznání za zdaňovací období 2016 uvedl příjmy dle § 9 zákona o DP ve správné výši, a že se skutečně jedná o příjem z nájmu. Žalobce uvádí, že tato tvrzení nejsou obsahem daňových tvrzení žalobce uvedených v jeho daňovém přiznání, žalobce tedy k jejich prokázání nenese důkazní břemeno. Žalovaný nemůže své

důkazní břemeno přenášet na žalobce nezákonnou výzvou. Žalovaný ve výzvě požadoval také prokázání počtu a adres pronajímaných nemovitostí. Tento požadavek žalobce považuje za nesmyslný, neboť správce daně má přece za to, že se o příjem z nájmu nejednalo. K této námitce se žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak nevyjádřil.

7. K požadavku správce daně na předložení listin týkajících se poskytovaných nájmů, který správce daně rovněž formuloval ve výzvě ze dne 22. 5. 2019, žalobce uvádí, že ohledně výpočtu své daňové povinnosti uplatňoval paušální výdaj a že mu není zřejmé, jaké listiny by měl správce daně předkládat. V průběhu odvolacího řízení mu žalovaný tento požadavek upřesnil, žalobce tedy předložil evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s nájmem a záznamy o příjmech v souvislosti s nájmem. Žalobce namítá, že žalovaný tuto skutečnost v napadeném rozhodnutí zcela pominul a předložené důkazy nehodnotil.

8. Žalobce dále rozporoval úvahu žalovaného, podle níž podřadil příjmy žalobce pod § 7 zákona o DP. Žalovaný vyšel z několika kritérií (uvedených v bodě 50 napadeného rozhodnutí), jejichž výběr nezdůvodňuje. Zároveň blíže nekonkretizuje ani nedokládá aplikovatelnost kritérií na zjištěný skutkový stav. Z těchto kritérií se blíže věnuje pouze kritériu krátkodobosti a poskytování doplňkových služeb. Žalovaný tvrdí, že se nemohlo jednat o dlouhodobý pronájem, neboť „platby přichází žalobci průměrně jednou za jeden a půl dne“. Žalovaný však neuvádí význam pojmu „dlouhodobě“ a proč délku trvání nájmu ověřoval počtem příchozích plateb na bankovní účet žalobce. Jelikož žalovaný pouze konstatoval a uzavřel, že charakter služeb poskytovaných přes Airbnb je krátkodobý, aniž by k tomu doložil důkazy, je jeho právní závěr zcela nepřezkoumatelný.

9. Závěrem žalobce namítal nesprávné provedení důkazních prostředků. Skutečnost, že neposkytoval žádné doplňkové služby, doložil otiskem obrazovky. Žalovaný však tento důkaz odmítl s tím, že otisk obrazovky nelze identifikovat a že podmínky lze snadno změnit. Takovéto odmítnutí důkazu považuje žalobce za nezákonné. Dále žalobce nesouhlasil se způsobem, jakým správce daně vedl výslech svědka Ing. P. B. (dále též „svědek“). Rozporuje závěr žalovaného, podle něhož byl výslech proveden objektivně. Žalobce zdůrazňuje, že z výpovědi svědka je zřejmé, že žalobce neposkytoval ubytovací služby, ale nájem. Skutečnost, že svědek nemovitost nenavštěvuje, není dle žalobce relevantní. Svědek je totiž vlastníkem žalobcem pronajímaných nemovitostí a v nájemní smlouvě mezi svědkem a žalobcem je jako způsob využití nemovitostí uveden (pod)nájem.

Vyjádření žalovaného

10. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 17. 6. 2020 podotýká, že veškeré žalobcovy námitky uplatněné v odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru či v reakci na seznámení žalovaný řádně vypořádal v napadeném rozhodnutí. Pouhé přesvědčení žalobce o nedostatečné reakci na jeho námitky nelze dle žalovaného bez dalšího hodnotit jako nepřezkoumatelnost rozhodnutí. K žalobcem namítanému odmítnutí provedení důkazu (otisku obrazovky) žalovaný uvádí, že tento důkaz provedl a vyhodnotil pod bodem 51 napadeného rozhodnutí. Dle žalovaného nemá správce daně povinnost podrobně reagovat na každý nevyřčený argument či argument vytržený z kontextu rozhodnutí.

11. K námitce důkazního břemene žalovaný odkazuje na § 92 odst. 3 a odst. 5 daňového řádu. Z nich plyne, že správce daně má povinnost dokázat existenci skutečností vyvracejících věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

Zjistí-li správce daně takovou skutečnost, přechází důkazní břemeno opět na daňový subjekt. Ten má pak povinnost prokázat všechny skutečnosti, které musí uvádět v daňovém přiznání.

12. Správce daně vlastní vyhledávací činností zjistil, že žalobce obdržel příjmy za ubytovací služby poskytované společností Airbnb. Z tohoto důvodu vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání. Žalobce v podaném dodatečném daňovém tvrzení uvedl příjmy z Airbnb jako příjmy z nájmu dle § 9 zákona o DP. Dle žalovaného měl žalobce s ohledem na § 92 odst. 3 daňového řádu povinnost dokázat, že se jedná o příjmy z nájmu dle § 9 zákona o DP. K tomuto měl mimo jiné prostor v rámci doplnění odvolacího řízení. Žalovaný je toho názoru, že žalobce důkazní břemeno k prokázání svých odlišných tvrzení, že se jednalo o příjmy z nájmu nemovitých věcí, neunesl. Správce daně a posléze i žalovaný vyhodnotili činnost žalobce jako podnikání podle § 120 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník. Příjmy z této činnosti podléhají dani dle § 7 zákona o DP jako příjmy ze samostatné činnosti.

13. K námitce žalobce, že žádná tvrzení jako první neuváděl, žalovaný uvádí, že žalobce měl povinnost přiznat příjmy z Airbnb a podrobit je dani. Žalovaný dále odkazuje na § 92 odst. 3 daňového řádu, podle nějž daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních, a na důvodovou zprávu k tomuto ustanovení. Daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které má povinnost uvádět ve svých podáních.

14. K důkazům provedeným na návrh žalobce žalovaný uvádí, že nijak neprokázaly, že by žalobce namísto ubytovacích služeb poskytoval nájem. Jestliže žalobce neunesl důkazní břemeno, nemůže z toho nyní usuzovat, že žalovaný řádně nezjistil skutkový stav. Dle žalovaného byl skutkový stav dostatečně zjištěn a žalobce měl opakovanou možnost prokázat svá tvrzení. Žalovaný odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2010, č. j. 1 Afs 3/2010-76, dle kterého není daňové řízení založeno na zásadě vyšetřovací, ale na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí.

15. Dle žalovaného je v nyní posuzované věci podstatné, že žalobce předmětnou nemovitou věc užíval k poskytování ubytovacích služeb přes internetovou platformu Airbnb za účelem dosažení zisku, na vlastní účet a odpovědnost, čímž naplnil znaky podnikání. Žalobce neprokázal, že se jednalo o příjmy z nájmu, jak tvrdil. Žalovaný se podrobně zabýval povahou poskytované služby (zda jde o ubytovací službu, či nájem nemovité věci). Žalovaný především zkoumal charakter a časový úsek poskytovaného ubytování (bylo poskytováno krátkodobě a často). Neunesení důkazního břemene daňovým subjektem přitom neznamená povinnost správce daně vyhledávat relevantní důkazy.

16. K namítanému procesnímu pochybení při vydání výzvy ze dne 22. 5. 2019 žalovaný uvádí, že daňové řízení stojí na apelačním principu a koncentraci řízení. K tomuto odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Afs 28/2016-37. Žalovaný uvádí, že v rámci odvolacího řízení došlo k napravení pochybení správce daně a že rozhodnutí o odvolání žádným nedostatkem netrpí. Výzva vydaná dle § 92 odst. 4 daňového řádu umožnila žalobci předkládat důkazní prostředky k jeho tvrzení. Skutečnost, že žalobce v daňovém přiznání uplatňuje výdaje ve výši 30 % příjmů (dle § 9 odst. 4 zákona o DP) nic nemění na požadavku prokázat, že se jedná o příjmy z nájmu. Dle § 9 odst. 5 platí, že pokud poplatník uplatní výdaje dle tohoto ustanovení, musí vždy vést záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s nájmem. Je třeba prokázat výši příjmů a o jaký druh příjmů se jedná. Jestliže žalobce tvrdil, že pronajímá nemovitosti, je požadavek na

označení nemovitostí a předložení nájemních smluv logický. Pokud jde o záznamy o příjmech z pronájmu, žalovaný je vyhodnotil spolu s bankovními výpisy v bodě 52 napadeného rozhodnutí.

17. Žalovaný se vymezuje proti tvrzení, že odmítl důkaz otiskem obrazovky, který měl prokázat, že žalobce neposkytoval žádné doplňkové služby. Žalovaný uvádí, že tento důkaz provedl. Předložený otisk obrazovky však nebyl schopen osvědčit tvrzení žalobce, neboť v něm nešlo identifikovat ani žalobce, ani nemovitost. Žalovaný nesouhlasí ani s námitkami ohledně hodnocení výpovědi svědka. Správce daně neprovedl výslech neobjektivně; kladl relevantní otázky, co je předmětem nájmu a jak je nemovitost žalobcem užívána.

18. Žalovaný dodává, že se se všemi důkazy v napadeném rozhodnutí vypořádal a že v bodě 50 napadeného rozhodnutí uvedl skutečnosti, jež v průběhu daňového řízení zjistil. Dle žalovaného se dle povahy, četnosti a krátkodobosti služby poskytované žalobcem jedná o poskytování ubytovacích služeb, jež mají charakter podnikání.

19. Žalovaný nesouhlasí s žalobcem, že daň lze doměřit pouze na základě daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností. Odkazuje na § 145 odst. 2 daňového řádu, podle nějž pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. V případě žalobce existoval důvodný předpoklad doměření daně a k doměření daně následně došlo. Z obsahu správního spisu vyplynulo, že nebylo třeba provádět rozsáhlé dokazování za účelem správného stanovení daně, neboť správce daně disponoval konkrétními podklady pro doměření daně, a byla tak naplněna hypotéza § 145 odst. 2 daňového řádu. Z důvodu sporné kvalifikace žalobcem přiznaných příjmů vydal správce daně k pokynu žalovaného též výzvu dle § 92 odst. 4 daňového řádu k prokázání tvrzení žalobce.

Obsah správního spisu

20. Z obsahu spisového materiálu předloženého žalovaným vyplynuly následující podstatné skutečnosti.

21. Dne 16. 1. 2017 podal žalobce přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2016, ve kterém uvedl pouze příjmy dle § 7 zákona o DP, a to ve výši 92 400 Kč, přičemž mělo jít o příjmy z reklamní činnosti. Jiné příjmy žalobce nepřiznal.

22. Dne 27. 6. 2018 správce daně vyzval žalobce k podání dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období 2016. V odůvodnění uvedl, že vlastní vyhledávací činností zjistil, že na bankovní účet žalobce byly v průběhu roku 2016 připisovány platby za ubytovací služby poskytované prostřednictvím aplikace Airbnb a že poskytování pravidelného nebo opakovaného ubytování prostřednictvím internetových platforem naplňuje znaky podnikání.

23. Dne 17. 7. 2018 podal žalobce dodatečné daňové přiznání. V tomto podání uvedl příjmy dle § 9 zákona o DP ve výši 1 149 832 Kč.

24. Dne 10. 9. 2018 vydal správce daně dodatečný platební výměr za rok 2016, kterým tvrzené příjmy dle § 9 zákona o DP překvalifikoval na příjmy dle § 7 zákona o DP.

25. Dne 16. 9. 2018 se žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru odvolal. Žalovaný uložil správci daně písemností ze dne 30. 1. 2019, č. j. 3944/19/2500-10422-708855 dle § 115 odst. 1 daňového řádu, aby doplnil spisový materiál. V rámci doplnění odvolacího řízení poskytla banka Air Bank a. s. finančnímu úřadu výpisy z účtu žalobce.

26. Dne 22. 5. 2019 vydal správce daně výzvu k prokázání skutečností, ve které žalobce vyzval k prokázání, že částka příjmů dle § 9 zákona o DP uvedená v dodatečném daňovém přiznání za zdaňovací období 2016 je uvedena ve správné výši a že se jedná o příjem z podnikání. Správce daně vyzval žalobce také k prokázání pronajímaných nemovitostí (jejich počtu a adres) a k předložení listin týkajících se poskytovaných nájmů.

27. Žalobce v odpovědi na výzvu ze dne 12. 7. 2019 namítal nezákonnost postupu správce daně, žádné důkazní prostředky nepředložil.

28. Dne 23. 8. 2019 žalovaný seznámil žalobce s doplněným odvolacím řízením.

29. Žalobce zareagoval podáním ze dne 18. 9. 2019, ve kterém navrhl doplnit dokazování o svědeckou výpověď Ing. P. B. Zároveň přiložil záznamy o příjmech z pronájmu za rok 2016 v celkové výši 1 092 879 Kč.

30. Dne 18. 10. 2019 žalovaný uložil správci daně doplnit odvolací řízení o výše uvedenou svědeckou výpověď. Dne 11. 12. 2019 proběhl výslech svědka.

31. Dne 6. 1. 2020 vydal žalovaný seznámení se zjištěnými skutečnostmi, ve kterém žalobce seznámil s obsahem svědecké výpovědi a se změnou právního názoru ohledně překvalifikování výdajů z § 7 odst. 7 písm. d) (tj. 40 % z příjmů) na § 7 odst. 7 písm. b) zákona o DP (tj. 60 % z příjmů). Žalobce na seznámení zareagoval vyjádřením ze dne 30. 1. 2020, ve kterém uvedl, že nesouhlasí s hodnocením provedené svědecké výpovědi, a nadále setrval na názoru, že příjmy obdržené prostřednictvím Airbnb jsou příjmy dle § 9 zákona o DP. Dne 26. 2. vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým změnil dodatečný platební výměr.

Posouzení věci soudem

32. Městský soud v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s., přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobcem vymezených námitek, vycházel při tom v souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného, a shledal, že žaloba není důvodná. O věci rozhodl bez jednání, jelikož s takovým postupem žalobce i žalovaný vyjádřili souhlas, resp. nevyjádřili nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).

33. Soud předesílá, že posouzením skutkově i právně obdobné věci se již zabýval pátý, šestý a osmý senát městského soudu v rozsudcích ze dne 19. 8. 2021, č. j. 6 Af 20/2020-32, ze dne 22. 6. 2022, č. j. 6 Af 19/2020-30, ze dne 6. 9. 2022, č. j. 8 Af 20/2020-31, a ze dne 31. 10. 2023, č. j. 5 Af 20/2020-34. V nyní projednávané věci soud neshledal důvod se od dříve přijatých závěrů odchýlit.

34. Podstatu sporu mezi účastníky tvoří právní posouzení otázky, zda poskytování ubytování přes platformu Airbnb při četnosti plateb za něj v rozmezí jednoho a půl dne lze považovat za pronájem ve smyslu § 2201 a následujících zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále „o. z.“), či za ubytování ve smyslu § 2326 o. z. Vypořádáním této námitky se tak bude městský soud zabývat přednostně.

Právní charakter ubytovacích služeb poskytovaných přes Airbnb

35. Podle § 420 odst. 1 o. z. platí, že 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

36. Podle § 2 zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále „živnostenský zákon"), je živností soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost, za účelem dosažení zisku a za podmínek stanovených tímto zákonem.

37. Podle § 3 odst. 3 písm. ah) živnostenského zákona živností dále není pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor.

38. Podle § 2201 o. z. platí, že nájemní smlouvou se pronajímatel zavazuje přenechat nájemci věc k dočasnému užívání a nájemce se zavazuje platit za to pronajímateli nájemné.

39. Podle § 2235 o. z. zařazeného do pododdílu Zvláštní ustanovení o nájmu bytu a domu platí, že v případě, kdy nájemní smlouva zavazuje 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 se nepoužijí, přenechává-li pronajímatel nájemci byt nebo dům k rekreaci nebo jinému zjevně krátkodobému účelu (odstavec druhý).

40. 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.

41. V soukromoprávní rovině se rozlišování pojmu „nájem" a „ubytování" věnoval již Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 3. 2001, sp. zn. II. ÚS 544/2000 (tedy ještě za působnosti zákona č. 40/1964 Sb, občanský zákoník), kdy uvedl, že současná potřeba bydlení nespočívá *„pouze v přenocování, ale v celém komplexu zajišťování potřeb člověka v jeho materiální i duševní rovině*".

42. Komentářová literatura (J. Švestka, J. Dvořák, J. Fiala aj.: Občanský zákoník. Komentář. Svazek V, Wolters Kluwer, Praha, 2021. Právní stav v ASPI k: 1. 7. 2021) v této souvislosti dovozuje, že „[o]*d nájmu bytu se ubytování liší svým účelem. Zatímco účelem smlouvy o nájmu bytu je umožnit nájemci bydlení, účelem smlouvy o ubytování je poskytnout mu přechodné ubytování (tj. prozatímní pobyt v prostoru, kde může uspokojit své základní životní a společenské potřeby). Ubytování tedy předpokládá, že bytová potřeba (bydlení) ubytovaného je saturována jinde. Jde tedy např. o ubytování turisty, ubytování zaměstnance, který má bydliště mimo obec pracoviště, ubytování studenta, který studuje mimo obec svého bydliště, apod.*" Ačkoli zákon předvídá, že ubytování se určuje v prostoru k tomu určeném, „[s]*ama skutečnost, že ubytování není poskytnuto ve stavbě ubytovacího zařízení, nezpůsobuje neplatnost uzavřené smlouvy, neboť by to odporovalo smyslu a účelu zákona (§ 580). Rozhodující je vůle smluvních stran závazkového vztahu. V obecné rovině lze konstatovat, že ubytování může být poskytnuto tam, kde je možné podle veřejnoprávních předpisů mít trvalý pobyt, tedy v objektu, který je označen číslem popisným nebo evidenčním, popř. orientačním číslem, a který je určen pro bydlení, ubytování nebo individuální rekreaci (§ 10 odst. 1 zák. o evidenci obyvatel).*"

43. Jiný komentář k občanskému zákoníku (Petrov, J., Výtisk, M., Beran, V. a kol. Občanský zákoník. Komentář. 2. vydání (2. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2023) pak trefně poukazuje na následující popis rozdílu mezi „bydlením" a „ubytováním": „*Bydlení je uspokojování základní sociální potřeby člověka ohledně pocitu bezpečí, soukromí, odpočinku, znalosti prostředí,*

sociálních vazeb. Z toho také vyplývá způsob, jakým se takto bydlící chová ke svému okolí, ke stavbě, ve které bydlí, jakým způsobem uspokojuje své potřeby a tím modeluje strukturu služeb ve svém okolí, jaké požadavky má na veřejnou infrastrukturu apod. (...) Ubytování naproti tomu slouží jako přechodné místo pobytu, ať už dlouhodobě nebo krátkodobě, nevytváří sociální prostředí a jeho účelem je uspokojování ekonomických potřeb pronajímatele, nikoliv sociálních potřeb bydlícího. Jedná se vždy o provizorium, ať už jakékoliv kategorie. Aniž by bylo potřeba přesné zákonné definice, jedná se o prostý rozdíl mezi domovem a hotelem."

44. Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 4. 10. 2001, ve věci C-326/99, Stichting "Goed Wonen" proti Staatssecretaris van Financiën, týkající se ubytování prostřednictvím internetové platformy uvedl, že ubytování zprostředkované prostřednictvím internetové platformy lze považovat za ubytovací služby, nikoli nájem. V rozsudku ze dne ze dne 12. 2. 1998, ve věci C-346/95, Elisabeth Blasi proti Finanzamt München I. SDEU uvedl, že krátkodobost je obvyklým znakem *„podnikatelských pronájmů, avšak je třeba hodnotit i další okolnosti"*.

45. V bodě 42 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že „[p]*ři své úvaze správce daně vycházel prvotně z podstaty společnosti Airbnb (zkratka z Air Bed and Breakfast - nafukovací postel a snídaně), kdy společnost Airbnb pouze zprostředkovává ubytování hlavně v bytech zájemcům o krátkodobé ubytování. I s ohledem na přehled uskutečněných plateb (kolik za rok) od společnosti Airbnb je jednoznačné, že se jedná o krátkodobé pronájmy.*" K tomu soud doplňuje, že žalovaný zjistil, že z bankovních výpisů žalobce založených ve správním spise vyplývá, že platby přichází žalobci průměrně za jeden a půl dne (celkem 241 plateb za rok), přičemž tvrzení žalobce ohledně „sdružování či rozdělování plateb" nebyla prokázána (viz bod 52 napadeného rozhodnutí). Již z této skutečnosti lze dovodit, že jen stěží lze předpokládat, že účelem služeb poskytovaných žalobcem je uspokojování sociálních potřeb bydlícího. Naopak z četnosti i výše poskytnutých úplat lze usuzovat především na uspokojování ekonomických potřeb pronajímatele. Závěr žalovaného, že žalobcem poskytnuté ubytování skrze Airbnb nemůže naplnit zákonem předvídaný účel nájmu bytu, neboť nesaturuje jeho potřebu bydlení, ale uspokojuje jeho potřebu ubytování, a proto je nutné jej klasifikovat jako ubytovací službu podle § 2326 o. z., soud považuje za správný a dostatečně skutkově zjištěný.

46. Rozlišení pojmů „nájem" a „poskytnutí ubytovacích služeb" pak má význam i ve veřejnoprávní rovině, a to zejména pro určení charakteru příjmů zákona o daních z příjmů.

47. Podle § 7 odst. 1 zákona o DP jsou příjmem ze samostatné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, (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.

48. Podle § 9 odst. 1 písm. a) zákona o DP příjmy z nájmu, pokud nejde o příjmy uvedené v § 6 až 8, jsou příjmy z nájmu nemovitých věcí nebo bytů.

49. Příloha 4 bodu 55 k § 25 odst. 2 živnostenského zákona zařazuje mezi obory činností náležející do živnosti volné ubytovací služby.

50. 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.

51. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval rozlišení pojmů „nájem“ a „poskytnutí ubytovací služby“ z hlediska toho, jak je konkrétní ubytovací činnost prováděna, tedy, zda se jedná o pravidelnou či opakovanou činnost, poskytovanou na relativně krátkou či přechodnou dobu, způsob nabízení ubytování, zda je ubytování poskytováno např. za účelem rekreace, zda jsou kromě ubytování poskytnuty i další služby jako úklid, (ne)provádění běžné údržby a drobných oprav prostoru a zda cena je vázána na krátké časové období. Posouzení takto definovaných aspektů dle názoru soudu vede k odlišení nájmu a ubytování. Zjištěné skutečnosti dle názoru soudu jednoznačně vedou k závěru, že služby poskytované žalobcem mají charakter ubytování a nikoli nájmu. Soud tak souhlasí s tím, že příjmy žalobce plynuly z činnosti, která vykazuje znaky ubytování a nikoliv nájmu.

52. Ostatně ke stejnému závěru dospěl městský soud v již citovaných rozsudcích ze dne 19. 8. 2021, č. j. 6 Af 20/2020-32, ze dne 22. 6. 2022, č. j. 6 Af 19/2020-30, a ze dne 6. 9. 2022, č. j. 8 Af 20/2020-31, a ze dne 31. 10. 2023, č. j. 5 Af 20/2020-34.

53. Pro zařazení těchto příjmů je dále třeba také zkoumat, zda je předmětná 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).

54. Žalobce namítá, že finanční úřad ani žalovaný nijak nezkoumali povahu pronájmu poskytovaného žalobcem. Soud z napadeného rozhodnutí zjistil, že žalovaný se povaze poskytovaných služeb věnoval v bodech 41 až 44. Povahu příjmu z poskytovaného ubytování pak žalovaný posuzoval v bodech 49 až 53 napadeného rozhodnutí. Žalovaný při posouzení povahy příjmu vyšel především z kritéria krátkodobosti poskytovaného ubytování a bankovních výpisů žalobce.

55. Žalovaný dovodil, že poskytované ubytování nemůže mít formu dlouhodobého pronájmu, neboť platby žalobci přicházely průměrně za jeden a půl dne (celkem 241 plateb za rok 2016). Soud na tomto místě souhlasí s žalovaným. Z celkového množství plateb jednoznačně plyne soustavnost žalobcovy činnosti a krátkodobý charakter poskytované služby. Lze také dovodit, že jen stěží lze předpokládat, že účelem služeb poskytovaných žalobcem je uspokojování sociálních potřeb bydlícího. Naopak z četnosti i výše poskytnutých úplat lze usuzovat především na uspokojování ekonomických potřeb pronajímatele. Žalobce krátkodobá ubytování poskytoval skrze Airbnb samostatně, na vlastní odpovědnost, za úplatu, soustavně a za účelem dosažení zisku, čímž naplnil znaky uvedené v § 420 o. z. Soud dává za pravdu žalovanému, že ubytování poskytovaná žalobcem mají charakter ubytovací služby dle § 2326 o. z. a představují příjem dle § 7 zákona o DP.

56. K povaze tzv. doplňkových služeb (ručník, mýdlo, prostěradla, toaletní papír aj.) se příhodně vyjádřil osmý senát zdejšího soudu v rozsudku ze dne 6. 9. 2022, č. j. 8 Af 20/2020-31, který v této souvislosti uvedl: „[p]*okud se týká poskytování tzv. doplňkových služeb (ručník, mýdlo, prostěradla, toaletní papír aj.), uvedené soud nepovažuje za směrodatné kritérium. Je notorietou,*

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." Ani případná (žalobcem tvrzená) absence doplňkových služeb tak bez dalšího neznamená, že by jím poskytované ubytování nemělo charakter ubytovací služby.

57. V tomto konkrétním případě žalovaný hodnotil způsob inzerce a poskytování ubytování skrze Airbnb, zjištění týkající se četnosti plateb za služby a charakter ubytování (viz výše). Žalovaný proto postupoval správně, když příjmy žalobce podřadil pod § 7 zákona o DP.

Důkazní břemeno a nezákonnost výzvy ze dne 22. 5. 2019

58. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu platí, že daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních.

59. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu platí, že 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.

60. Podle § 92 odst. 5 daňového řádu platí, že 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.

61. K žalobní námitce ohledně důkazního břemene soud s odkazem na § 92 daňového řádu uvádí, že daňové řízení není vystaveno na zásadě vyhledávací (vyšetřovací), nýbrž na prioritní povinnosti daňového subjektu dokazovat vše, co sám tvrdí (viz rozsudky NSS z 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30 či ze dne 27. 2. 2020, č. j. 2 Afs 168/2019-39). Správce daně tak není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu (viz rozsudek NSS ze dne 3. 3. 2005, č. j. 7 Afs 58/2004-104). Z neschopnosti daňového subjektu prokázat své tvrzení nelze s odkazem na § 92 odst. 5 daňový řád dovozovat, že je to právě správce daně, který musí toto tvrzení prokazovat (viz např. rozsudek NSS z 30. 8. 2005, č. j. 5 Afs 188/2004-63).

62. Žalobce se tedy mýlí v závěru ohledně důkazního břemene tížícího finanční orgány. Jak správně uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, důkazní břemeno mezi daňovým subjektem a správcem daně je v daňovém řízení rozvrženo nerovnoměrně ve prospěch správce daně, neboť ten je povinen prokazovat toliko skutečnosti uvedené v § 92 odst. 5 daňového řádu. Primární povinnost prokázat daňová tvrzení tíží žalobce ve smyslu § 92 odst. 3 daňového řádu. Správce daně však může ve smyslu § 92 odst. 5 daňového řádu vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti a správnosti předložených podkladů, a to přesto, že se jeví být formálně bezvadné. V takovém případě je na správci daně, aby prokázal důvodnost svých pochyb. Pokud tak učiní, přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Ten musí rozptýlit pochybnosti finančních orgánů ohledně správnosti podkladů, zpravidla za využití dalších důkazních prostředků nad rámec těch, které již byly předloženy (srovnej např. rozsudky NSS z 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, z

22. 8. 2013, č. j. 1 Afs 21/2013-66, z 12. 9. 2013, č. j. 9 Afs 12/2013-30, a z 26. 7. 2018, č. j. 7 Afs 238/2017-25).

63. Podání dodatečného daňového přiznání 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. Podle § 141 odst. 1 daňového řádu platí, že 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. Dodatečný platební výměr byl vydán v návaznosti na podání dodatečného daňového přiznání žalobcem.

64. Žalovaný v odvolacím řízení konstatoval, že před vydáním platebního výměru nebyl daňový subjekt informován o záměru správce daně klasifikovat příjmy podle § 7. V rámci odvolacího řízení však správce daně vydal výzvu ze dne 22. 5. 2019 k prokázání skutečností podle § 92 odst. 4 daňového řádu a žalobce dostal možnost prokázat vše, co ve svém daňovém přiznání tvrdil. Žalovaný rovněž seznámil žalobce s výsledky doplnění řízení a umožnil mu se k nim vyjádřit (písemnostmi ze dnů 23. 8. 2019 a 6. 1. 2020). 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, podle nějž „[j]*e-li specifikem daňového řízení nemožnost zrušit rozhodnutí a vrátit věc k dalšímu řízení prvoinstančnímu správnímu orgánu, musí zde existovat možnost napravit v odvolacím řízení procesní pochybení. V opačném případě by byl výsledkem zcela absurdní závěr, že vzniklá pochybení již nelze nijak napravit.*“

65. K odstraňování vad v rámci odvolacího řízení se vyjádřil Nejvyšší správní soud též v rozsudku 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.*“

66. Námitka nezákonnosti předmětné výzvy tedy není důvodná a žalovaný měl oprávnění řízení v součinnosti se správcem daně doplnit. Žalovaný má v rámci zásady jednoty řízení povinnost rozhodnout tak, aby byl naplněn cíl správy daně (§ 1 odst. 2 daňového řádu), a to i za cenu odstraňování odstranitelných vad.

67. Ve výzvě ze dne 22. 5. 2019 vyzval žalobce k prokázání, že částka z příjmů dle § 9 zákona o DP uvedená v daňovém přiznání je ve správné výši a představuje příjem z nájmu. Správce daně dále žalobce vyzval k prokázání pronajímaných nemovitostí (jejich počtu a adres) a k předložení listin týkajících se poskytovaných nájmů.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

68. Finanční úřad vyzval žalobce k prokázání jím tvrzených skutečností, tedy příjmů podle § 9. Ve výzvě uvedl, že tyto příjmy dříve překvalifikoval na příjmy podle § 7, a že k prokázání jím tvrzených skutečností má žalobce předložit specifikované informace a dokumenty. Tím přešla důkazní povinnost zpět na žalobce, na kterém bylo, aby doložil správci daně, že se jedná o příjmy z nájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů.

69. 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 výzvy ze dne 22. 5. 2019 to tak byl žalobce, aby tento závěr svou případnou procesní aktivitou či argumentačně vyvrátil. Nejednalo se tak o to, že by žalobce byl nucen prokazovat něco, co není, jak tvrdí v žalobě, ale měl prokázat to, co tvrdil a co správce daně konkrétně zpochybnil.

70. Soud neshledal ani neurčitost či nesmyslnost namítané výzvy. Z textu výzvy je zřejmé, co správce daně po žalobci požadoval. V případě, kdy žalobce namítal, že uvedené příjmy pocházejí z nájmu, se požadavek na prokázání tohoto tvrzení jeví logickým. Rovněž požadavek na předložení listin týkajících se poskytovaných nájmů soud považuje za opodstatněný.

71. Žalobce důkazní povinnosti nedostál, neboť požadované informace správci daně nedoložil.

Nesprávné provedení a hodnocení důkazů

72. Žalobce namítá nesprávné provedení a hodnocení žalobcem předložených důkazů. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu „[s]*právce 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 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 (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, č. j. 7 Afs 64/2013-22).

73. Žalovaný řádně odůvodnil, proč a jakým způsobem hodnotil důkazy předložené žalobcem. Na výzvu, aby doložil a prokázal, že se v jeho případě jedná o příjmy z nájmu dle § 9 zákona o DP, žalobce předložil správci daně výpisy z účtu. Na jejich základě však nebylo možné dovodit, že se jedná o příjmy z nájmu.

74. Správce daně též vypořádal a zhodnotil i další provedené důkazy (otisk obrazovky, výslech svědka), přičemž podrobně odůvodnil a vysvětlil, proč tvrzení žalobce neprokazují.

75. Žalovaný reagoval na námitku tendenčního výslechu svědka tak, že v bodě 47 popsal, z jakých důvodů má výslech svědka Ing. P. B. za nedůvěryhodný (svědek nemovitost nenavštěvuje). Žalovaný současně uvedl, že z protokolu o výslechu svědka má za to, že výslech byl proveden objektivně, přičemž sám ve svém hodnocení výpovědi nespatřuje jakoukoli neobjektivnost. I s tímto posouzením se městský soud ztotožňuje a uvádí, že z protokolu o výslechu svědka nejsou patrny žádné známky neobjektivnosti. Pokud jde o námitku „tendenčnosti“ soud toliko uvádí, že mu není zřejmé, co tím žalobce míní. V této souvislosti tedy odkazuje na ustálenou judikaturu správních soudů, podle níž obsah a kvalita žalobních bodů v zásadě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu. Přičemž soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobce. Takovým postupem by přestal být

nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta jedné ze stran sporu (rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2132/2011 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 10. 2022, č. j. 8 Azs 94/2022-30).

76. Soud se ztotožňuje s žalovaným, že žalobcova tvrzení neprokazuje ani výpověď svědka, neboť jmenovaný správci daně nesdělil žádné skutečnosti, které by je prokazovaly. Svědek sice uvedl, že předmětná nemovitost neslouží k poskytování ubytování, zároveň však uvedl, že ji nenavštěvuje. Výpověď svědka tak působí nevěrohodně, jelikož není zřejmé, na základě jakých konkrétních skutečností je mu známo, že daná nemovitost k ubytování neslouží. Závěr o poskytování ubytovacích služeb nespočívá pouze na výpovědi svědka. Správce daně hodnotil také další aspekty, které svědecká výpověď nijak neovlivnila.

77. Soud současně shledal, že závěry žalovaného ohledně frekvence a výše poskytovaných plateb vedoucí k pochybnostem o charakteru poskytovaných služeb mají oporu ve správním spisu.

Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

78. Žalobce namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí spočívající v tom, že žalovaný nezdůvodnil výběr kritérií pro posouzení povahy příjmů žalobce, jednotlivá kritéria nekonkretizoval a zároveň nedoložil důkazy podporující závěr o krátkodobosti poskytovaných služeb.

79. 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 popsaný 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. 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). V projednávané věci žalobce 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.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

80. Ze shora uvedených důvodů soud žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

81. 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 případu měl úspěch žalovaný správní orgán, kterému však žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Shodu s prvopisem potvrzuje X.

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 nejblíže 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 21. listopadu 2023

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje X.