



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové, soudce Mgr. Ondřeje Bartoše a soudkyně JUDr. Ivony Šubrtové ve věci

žalobce:           **prof. MUDr. F. Č., PhD.**  
proti  
žalovanému:       **Odvolací finanční ředitelství**  
                          sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2023, č. j. 42382/23/5300-21443-711275,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2023, č. j. 42382/23/5300-21443-711275, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 18 064,50 Kč do 30 dnů od právní moci rozsudku.

Odůvodnění:

**I. Vymezení věci**

1. Žalobce se domáhal přezkumu rozhodnutí žalovaného, kterým zamítl odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům na DPH, vydaným Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj dne 18. 1. 2022, č. j. 47035/22/2701-51521-601264 (období od 23. 2. 2017 do 28. 2. 2017), č. j. 47223/22/2701-51521-601264 (období 3/2017), č. j. 50884/22/2701-51521-601264 (období 4/2017), č. j. 50897/22/2701-51521-601264 (období

5/2017), č. j. 50908/22/2701-51521-601264 (období 6/2017), č. j. 50922/22/2701-51521-601264 (období 7/2017), č. j. 50950/22/2701-51521-601264 (období 8/2017), č. j. 52241/22/2701-51521-601264 (období 9/2017), č. j. 52260/22/2701-51521-601264 (období 10/2017), č. j. 52277/22/2701-51521-601264 (období 11/2017) a č. j. 52300/22/2701-51521-601264 (období 12/2017).

2. Krajský soud posuzoval zejména otázku, zda žalobce ve svém objektu na adrese Borská ul., Náchod, poskytoval službu spočívající v ubytování, anebo nájem.

## II. Žalobní argumentace

3. Žalobce tvrdil, že je vlastníkem objektu, který byl v roce 2017 kolaudován jako ubytovna pro dlouhodobé ubytování. V tomto objektu poskytoval ubytovací služby na základě smluv o ubytování uzavřených dle § 2326 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále „obč. z.“). Z ubytovacího poplatku odváděl žalobce ubytovací poplatky městu Náchod. V podnikatelském záměru předloženém správci daně při registraci k DPH dne 20.1.2017 žalobce uvedl, že bude poskytovat ubytovací služby.
4. Správce daně zahájil dne 14. 1. 2020 daňovou kontrolu zdaňovacích období únor až listopad 2017 na DPH a poskytnuté služby považoval za poskytování nájmu. Z přijatých plnění týkajících se rekonstrukce objektu neuznal nárok na odpočet DPH na vstupu, neboť nájem je osvobozen od DPH (§ 56a zák. o DPH).
5. Žalobce předně tvrdil, že žalovaný doměřil daň po uplynutí prekluzivní lhůty, neboť správce daně formálně vydal dodatečné platební výměry účelově tak, aby se lhůta prodloužila o 1 rok. Správce daně ukončil dne 7. 1. 2022 daňovou kontrolu, kdy doručil žalobci Oznámení o ukončení kontroly společně se zprávou o daňové kontrole (§ 88a odst. 1 d. ř.). Dodatečné platební výměry správce daně vydal až dne 18. 1. 2022. Tím se aktivoval § 148 odst. 2 písm. b) d. ř. a lhůta se prodloužila o další 1 rok, tj. do 14. 1. 2024. Podle názoru žalobce bylo vydání dodatečných platebních výměrů až 11 dní po ukončení daňové kontroly účelové: jediným cílem bylo prodloužení prekluzivní lhůty o 1 rok a jednalo se tak ze strany správce daně o zneužití práva.
6. Dále žalobce tvrdil, že žalovaný nesprávně posoudil plnění poskytované žalobcem jako nájem, když dle žalobce se jednalo o ubytování. Při tom nesprávně aplikoval unijní právo, nezohlednil autonomii členského státu při výkladu pojmu ubytování podle čl. 135 odst. 2 směrnice o DPH, postupoval v rozporu s občanským zákoníkem při výkladu smlouvy o ubytování, pod záminkou výkladu smluv provedl výsledek ubytovaných osob a smlouvy překvalifikoval na smlouvy nájemní v rozporu s vůlí ubytovaných osob, postupoval v rozporu s metodologií interpretace právního jednání dle § 556 občanského zákoníku, chybně aplikoval judikaturu SDEU, nedostatečně zjistil skutkový stav, nezohlednil aktivní činnost při poskytování služby ubytování, nezohlednil úmysl poskytovat ubytování podložený objektivními důkazy při uplatnění korekčních mechanismů upravujících nárok na odpočet daně (§ 78 zákona o DPH).
7. Žalobce namítal, že žalovaný se nemohl dovolat nepřímého účinku směrnice o DPH, a to tím spíše ne v neprospěch jednotlivce a ne *contra legem*. V případě pojmu nájem pak nepřichází v úvahu ani aplikace přímého účinku, neboť ustanovení čl. 135 odst. 1 písm. l a odst. 2 písm. b/, c/ a d/ směrnice bylo řádně transponováno vnitrostátním předpisem, a to ustanovením § 56a odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Ze srovnání znění obou ustanovení je zřejmé, že nejsou v rozporu. Pojem nájem je tedy nutné vyložit podle

vnitrostátního práva. Protože však žalobce poskytoval službu ubytování, u které byly splněny pojmové znaky smlouvy o ubytování definované v § 2326 obč. z., nemohl žalovaný považovat službu za nájem dle § 56a odst. 1 zákona o DPH. Žalovaný postupoval nesprávně, když pojem ubytování měl interpretovat široce a pojem nájem restriktivně. Na místo toho pojem nájem vyložil široce a pojem ubytování nevyložil vůbec.

8. Žalobce nesouhlasil s překlasifikací smluv o ubytování na smlouvy nájemní na základě ust. § 8 odst. 3 d. ř., dle kterého má v daňovém řízení přednost skutečný obsah právního jednání. Namítal, že nebyl prostor pro aplikaci zásady materiální pravdy, neboť neexistovaly relevantní pochybnosti, na základě kterých by bylo nutné přistoupit k úvahám o skutečném obsahu právního jednání. Žalovaný nechal v potaz podstatné složky právního jednání, ale zabýval se pravidelnými složkami právního jednání. Kromě toho vůle projevená stranami smluv byla jasná – uzavřít smlouvu o ubytování. Žalovaný nesprávně dovodil, že vyslechnutí svědci v pronajatých prostorách fakticky uspokojovali svou bytovou potřebu, protože neměli žádné jiné zázemí k tomu určené. Ubytované osoby zde nerealizovaly právo na bydlení, ani si v pronajatých prostorách nevytvářely domov. Žalovaný nesprávně hodnotil výpovědi svědků a porušil zásadu autonomie vůle. Vůli uzavřít smlouvu o ubytování a nikoli o nájmu projevil i žalobce.
9. Žalovaný uvedl tři okolnosti svědčící o tom, že žalobce fakticky poskytoval nájem: zprostředkování realitní kanceláři (pro to dle žalobce neexistuje právní podklad), nedostatek vybavení prostor (podle žalobce ze zákona neplyne, jaký má být rozsah vybavení ubytovacího prostoru nábytkem), nevyužití doplňkových služeb – úklidu, mytí oken, zapůjčení pračky, lednice, ložního prádla (zde podle žalobce žalovaný opět nesprávně hodnotil výpovědi svědků; služby nabízeny byly, pouze některé osoby si na možnost využít tyto služby nevzpomněly; všichni svědci potvrdili, že žalobce prováděl úklid společných prostor; nabídka služeb není podstatnou, ale pouze pravidelnou složkou právního jednání a je na vůli stran si tuto okolnost ujednat odchylně od zákona; žalovaný neunesl důkazní břemeno v otázce, že by žalobce nenabízel doplňkové služby). Žalobce také poskytoval službu recepce. O tom, že žalobce poskytoval nájem, nesvědčí ani to, že na internetu byla nabídka prezentována jako pronájem, ani to, že služby byly určitým způsobem prezentovány (na portálech typu booking.com).
10. Žalovaný opomenul, že ust. § 2326 obč. z. zahrnuje pod pojmové znaky smlouvy o ubytování poskytnutí přechodného ubytování v zařízení k tomu určeném. Zařízení k tomu určené jsou zařízení, které jsou stavebně právně kolaudovány jako ubytovny. Ubytovací služba dle Přílohy č. 2 zákona o DPH musí být zařazena v kódu 55 CZ-CPA a poskytnuta v zařízeních k tomu určeném. Objekt, ve kterém žalobce služby poskytoval, byl přitom kolaudován jako ubytovna.
11. Žalobce poukazoval na rozsudky civilních soudů, které smluvní vztahy žalobce a ubytovaných osob posoudily jako smlouvu o ubytování. Polemizoval také s hodnocením výpovědi některých svědků tak, jak jej učinil žalovaný.
12. Podle názoru žalobce činnost žalobce nenaplňovala definici pojmu nájem z judikatury SDEU a jeho činnost měla aktivní prvky. Žalobce přestřel výklad čl. 135 směrnice o DPH zavádějící osvobození od DPH u nájmu nemovitostí (§ 56a zákona o DPH) a poukázal na nutnost extenzivního výkladu výjimky z výjimky (zde ubytování), což potvrzuje i judikatura SDEU (rozsudek C-516/21 Finanzamt X proti Y). Poukázal dále na to, že judikatura SDEU definuje pojem nájem tak, že „je dotčené osobě na dobu určitou

poskytnuto za úplatu obývat nemovitý majetek, jako kdyby byla jeho vlastníkem, a vyloučit všechny další osoby z takového práva.“ (C-326/99 „Goed Wonen“, bod 55). Podle téhož rozsudku (bod 52) „nájem představuje pravidla relativně pasivní činnost, která nevede k významné tvorbě přidané hodnoty.“ Žalobce poukázal na další judikaturní závěry SDEU (rozsudek C-278/18 Manuela Jorge Sequeira Mesquity (bod 21): „...toto osvobození od daně je vyloučeno v případě činnosti, která zahrnuje nejen pasivní poskytnutí nemovitosti k užívání, ale i řadu obchodních činností, jako je neustálý dohled, správa a údržba vlastníkem, jakož i poskytování dalších zařízení, takže v případě neexistence zvláštních okolností nemůže nájem této nemovitosti představovat převládající službu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. ledna 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, EU:C:2001:34, bod 26)“). Poukázal i na stanovisko generálního advokáta v případě C-346/95 Blasi (bod 42): „osoba povinná k dani, která by si například pronajímala na krátkou dobu byt pro rekreační účely, v podstatě plní tutéž funkci jako osoba povinná k dani v rámci hotelnictví a této osobě konkuruje. Zásadní rozdíl mezi tímto typem nájmu a nájmem bytu osvobozeným od daně tkví v dočasné povaze nabízeného ubytování. V každém případě je krátkodobý nájem v zásadě spojen s více souvisejícími službami, jako je příprava lůžkovin a úklid společných částí, nebo dokonce samotných ubytovacích prostor; s těmito službami je navíc spojeno mnohem aktivnější provozování nemovitosti než u dlouhodobého pronájmu, neboť vyžadují rozsáhlejší dohled a správu.“ Žalobce v řízení před správcem daně popsal, jaké služby spojené s ubytováním poskytoval; žalovaný přesto tyto služby nepovažoval za „aktivní činnosti“, což je v rozporu s judikaturou SDEU. K charakteru poskytované služby žalobce dále doplnil, že určil v rámci budovy režim chování ubytovacím řádem, což potvrdili svědci. U služby nájmu povinnost ubytovacího řádu není. Podle žalobce je nutné přihlédnout ke skutečnosti, že smlouva o ubytování (čl. 7 odst. 2) umožňuje žalobci mnohem širší vstup do jednotek, než například pronajímateli umožňuje ustanovení § 2219 obč. z. Uživatel jednotky je tedy ve svém právu omezen a rozhodně nelze konstatovat, že by byl oprávněn jednotku užívat způsobem, jako by byl vlastník, jak konstatuje SDEU v případě nájmu.

13. Pro případ, že by soud dospěl k závěru, že žalobcem poskytnutá služba je služba nájem jednotek, která je od daně osvobozena, namítl žalobce *in eventum*, že žalovaný nesprávným způsobem vyložil ust § 72 a násl. zákona o DPH týkající se odpočtu DPH na vstupu a neakceptoval úmysl žalobce podložený objektivními důkazy. Prvotní odpočet u předmětných plnění nemohl být vyloučen, ale mohl být pouze opraven prostřednictvím korekčních mechanismů dle čl. 184 až 191 směrnice. Žalobce odkázal na korekční mechanismus podle § 78 zákona o DPH, dle kterého se úprava odpočtu daně provede v následujících 10 letech po roce, ve kterém byl původní odpočet uplatněn, pokud dojde ke změně v rozsahu použití tohoto majetku (např. pro osvobozený nájem). S ohledem na závěry, k nimž krajský soud dospěl, netřeba tuto alternativní linii žalobní argumentace podrobněji uvádět.

### III. Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Zdůraznil, že podstatou sporu je jednak otázka náležitě zjištěného skutkového stavu (neprovedení některých žalobcem požadovaných důkazů) a následně otázka hodnocení důkazů a z nich vyplývajících skutkových zjištění, které jsou relevantní pro oblast daní. Podle žalovaného se jedná o klasickou situaci týkající se unesení důkazního břemene stran žalobcova daňového tvrzení, že poskytoval ubytovací služby, k čemuž směřovalo veškeré dokazování. Správci daně v průběhu daňové kontroly

vznikly důvodné pochybnosti o tom, zda žalobce poskytuje ubytovací služby v ubytovně na ulici Borská v Náchodě. Výzvou k prokázání skutečností ze dne 30. 6. 2020 bylo na žalobce přeneseno důkazní břemeno a bylo na něm, aby své daňové tvrzení prokázal. Provedené dokazování neprokázalo tvrzení žalobce o tom, že poskytoval ubytovací služby. Z provedeného dokazování vyplynulo, že žalobce ve skutečnosti poskytoval nájem. Vzhledem k charakteru užívání předmětných ubytovacích jednotek ze strany jejich uživatelů se jednalo o nájemní bydlení a nikoliv o ubytovací službu.

15. Pokud žalobce dovozuje, že účelovost vydání dodatečných platebních výměrů správcem daně až 11 dní po ukončení daňové kontroly, pak žalovaný je přesvědčen, že jak dodatečné platební výměry, tak následně napadené rozhodnutí byly vydány ve lhůtě pro stanovení daně. Žalobcem spatřovaná účelovost jednání správce daně je spekulativní. Dle ust. § 88a odst. 4 daňového řádu dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, může správce daně doručit rozhodnutí o stanovení daně spolu s oznámením o ukončení daňové kontroly. Uvedené ustanovení je projevem zásady hospodárnosti v daňovém řízení a z jeho znění vyplývá možnost takto postupovat. Skutečnost, že správce daně takový postup nevyužil, není nezákonná ani účelová. Časová prodleva mezi doručením zprávy o daňové kontrole a vydáním dodatečných platebních výměrů není velká (11 dní), je třeba počítat s předáním agendy z jednoho organizačního útvaru (kontrolního) na jiný (vyměřovací).
16. V odvolacím řízení nadto došlo k doplnění zjištění o skutkovém stavu, zda žalobce poskytoval ubytovací služby či služby pronájmu v dotčené ubytovně. Správce daně na pokyn žalovaného prováděl v odvolacím řízení výslechy svědků, neboť to bylo nezbytné pro správné zjištění skutkového stavu s ohledem na odvolací námítky žalobce. V rámci odvolacího řízení došlo k doplnění spisu o stěžejní důkazy. Žalovaný tedy nebyl v odvolacím řízení nečinný.
17. Pokud jde o výklad pojmu „nájem“, žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012-53, ze kterého vycházel. V něm NSS uvedl, že pojmy použité ve Směrnici o DPH týkající se osvobození od daně jsou autonomními pojmy práva Evropské unie. Konkrétně unijní pojem „nájem“ je zcela nezávislý na soukromoprávních definicích tohoto pojmu obsažených v právních řádech členských států, přičemž dospěl k závěru, že tento pojem je třeba vykládat dle judikatury SDEU týkající se čl. 13 části B písm. b) šesté Směrnice o DPH, resp. čl. 135 odst. 1 písm. l) Směrnice 2006/112/ES. Z judikatury SDEU plyne, že podmínky pro osvobození určitého plnění od DPH musí být vykládány restriktivně. NSS dovodil, že nájmem ve smyslu § 56 odst. 3 ZDPH se rozumí převod práva užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl nájemce jejím vlastníkem (tj. včetně práva vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva), a to na sjednanou dobu a za úplatu. Nájem nemovitostí je činností „relativně pasivní“, což lze vyložit tak, že komplexní služba, zahrnuje-li ještě i jiné složky (předpokládající aktivní činnost) než nájem, nemůže být většinou za nájem považována (srov. rozhodnutí ve věci *Goed Wonen*, C-326/99, Recueil I-6831, body 52 a 53). Zákon o DPH neobsahuje vlastní definici nájmu a neobsahuje ani žádnou výjimku týkající se osvobození nájmu od DPH v porovnání s unijní úpravou. Při výkladu pojmu „nájem“ je třeba zohlednit výkladová kritéria SDEU a je třeba jej posoudit zcela autonomně z hlediska zákona o DPH.
18. Možnost aplikace judikatury SDEU na pojem „nájem“ je již dlouhodobě judikaturně vyřešena. Definici nájmu stanovil SDEU ve svých rozsudcích, které převzala tuzemská judikatura správních soudů. V dané věci se jedná o interpretaci práva v oblasti právní

úpravy, jejíž vznik, působení a účel je bezprostředně navázán na komunitární právo, proto česká právní úprava vychází z principu eurokonformního výkladu. Jak uvedl žalobce, čl. 135 odst. 1 písm. l) a odst. 2 písm. b), c) a d) Směrnice o DPH byl řádně transponován vnitrostátním právním předpisem, a to do ust. § 56a odst. 1 zákona o DPH. Dle ust. § 56a zákona o DPH je nájem nemovité věci osvobozen od DPH bez nároku na odpočet daně. Při posuzování, zda daná služba splňuje podmínky nájmu, je třeba aplikovat definici nájmu dle judikatury SDEU, která slouží jako vodítko pro výklad pojmu „nájem“ obsaženého v zákoně o DPH.

19. Žalovaný má za to, že pojmy „nájem“ a „ubytování“ vyložil správně a následně v této souvislosti zkoumal povahu dotčeného plnění. Podle § 56a odst. 1 písm. b) zákona o DPH je nájem nemovité věci osvobozen od daně s výjimkou poskytnutí ubytovacích služeb, které odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 55, ve znění k 1. 1. 2008. Žalovaný však neodhlédl zcela od právní úpravy v občanském zákoníku, jejíž přednostní aplikaci, zejména co do možnosti dispozitivního ujednání a širší výkladu pojmu ubytování, preferuje žalobce (§ 2201, § 2326 obč. z.).
20. Rozlišení pojmů „nájem“ a „poskytnutí ubytovacích služeb“ má význam ve veřejnoprávní rovině u DPH v rozdílném uplatnění daňového režimu, tj. zda se jedná o zdanitelnou činnost spočívající v poskytování ubytování či o činnost osvobozenou bez nároku na odpočet daně při poskytování nájmu. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval rozlišením pojmů „nájem“ a „poskytnutí ubytovací služby“ z hlediska toho, jak byla konkrétní ubytovací činnost prováděna, tedy, zda se jednalo o pravidelnou či opakovanou činnost, poskytovanou na relativně krátkou či přechodnou dobu, zda byla nabízena způsobem, který svědčí o zacílení na osoby, které nehledají uspokojení bytové potřeby, ale potřeby přechodného ubytování, jak byla tato služba prezentována na internetu, zda byly kromě ubytování poskytnuty i další služby jako úklid, zda byla prováděna běžná údržba, opravy prostoru, na jaké časové období je vázána cena. Posouzení takto definovaných aspektů vedlo k odlišení nájmu a ubytování a návazně k použití příslušného daňového režimu.
21. Rozhodující je ale objektivní povaha plnění. Plně se zde uplatní zásada materiální pravdy zakotvená v ust. § 8 odst. 3 d. ř. Podle ust. § 8 odst. 3 daňového řádu správce daně vycházel ze skutečného obsahu právního jednání nebo jiné skutečnosti rozhodné pro správu daní (zásada materiální pravdy). Správní orgány posuzovaly poskytnuté služby na základě celého zjištěného komplexu okolností, za jakých byly poskytovány. Smlouvy byly interpretovány dle jejich skutečného obsahu. K tomu, že se jedná o realizaci pronájmu, nasvědčují i svědecké výpovědi, kdy svědci vnímali obytný prostor, kde fakticky uspokojovali svou bytovou potřebu, protože žádný jiný obytný prostor či nemovitost neměli, a že žalobcem poskytnutá služba měla pasivní charakter. Současně správce daně zjistil, že ještě dne 9. 5. 2023 byl jeden z prostorů na adrese Borská, Náchod nabízen na webu Bazoš.cz jako pronájem bytu 1 + kk, zatímco dne 8. 6. 2023 byl jeden z prostorů na adrese Borská, Náchod nabízen na webu Bazoš.cz jako pronájem ubytovacího zařízení. Žalovaný dospěl k důvodnému závěru, že ubytování měli v úmyslu čerpat službu podobnou pronájmu a žalobce měl v úmyslu poskytovat službu odpovídající pronájmu.
22. Žalovaný rekapituloval skutečnosti, na kterých byl vystaven závěr, že se jednalo o faktickou službu pronájmu; v této souvislosti znovu podrobně vyložil pojem „vytvoření domova“. Zabýval se také otázkou poskytování doplňkových služeb, kdy žádný z vyslechnutých svědků tyto služby nevyužil; některým byl nabízen nábytek; někteří ani

- o možnosti tyto služby využít nevěděli. Žalobcem jmenované služby (např. úklid, mytí oken, zapůjčení pračky, lednice, ložního prádla, praní, vystavení opisu smlouvy o ubytování, ostraha objektu, odvoz odpadu, služby recepce, výměna jmenovek na zvoncích) mohou být stejně dobře poskytovány i u služby nájmu. Žalobce ani nepotvrdil, že by jednal s nějakými dodavateli, skrze které hodlal zajistit realizaci doplňkových služeb (např. úklid, mytí oken). Správní orgány tak zpochybnily, že by žalobce doplňkové služby poskytoval.
23. Žalobce však upřednostňuje stav formálně právní na úkor skutkových zjištění v dané věci. Žalovaný není vázán formálním označením smlouvy jako smlouvy ubytovací, ačkoli daná smlouva obsahuje veškeré formální náležitosti platné ubytovací smlouvy a obě strany smluvního vztahu s ní byly srozuměny a podepsaly ji. Žalovaný si je vědom existence rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ve věci sp. zn. 17 Co 164/2021, kde krajský soud k námitce ubytované osoby, že se ve skutečnosti jednalo o smlouvu nájemní, vyložil, že obě strany uzavřely smlouvu o ubytování. Jednalo se však o spor civilní, který nemůže mít dopad do nyní řešeného sporu.
24. Podle žalovaného je nadbytečné rozsáhle popisovat teoretická východiska výkladu právního jednání na podkladě uzavřených smluv, jak to činí žalobce. Pro správní orgány není závazný výklad smlouvy o ubytování, jak jej provedl soud v civilním řízení, neboť ten se netýká otázky zdanění poskytnutých služeb a v tomto směru zkoumané povahy poskytovaných služeb. Žalovaný při zkoumání vůle ubytovaných osob nespolehal na znění uzavřených ubytovacích smluv se žalobcem, ale především provedl svědecké výpovědi ubytovaných. Žalobce své služby zpočátku nabízel jako pronájem (v době, kdy měla budova ze stavebního hlediska statut ubytovny), služby zprostředkoval prostřednictvím realitní kanceláře (nejprve též jako nabídku pronájmu) a neposkytoval žádné aktivní prvky, které by svědčily ve prospěch ubytování. Skutečná délka ubytování není podstatným znakem svědčícím pro ten který typ poskytnuté služby.
25. Podle žalovaného žalobce upřednostňuje širokou právní úpravu v občanském zákoníku týkající se ubytování a nájmu, a pomíjí, že unijní pojem „nájem“, jehož definici služba poskytovaná žalobcem naplnila, je nezávislý na tomto pojmu obsaženém v občanském zákoníku. Stanovisko stavebního úřadu města Náchod by za určitých okolností mohlo být podpurným důkazem o tom, že v předmětné nemovitosti jsou poskytovány ubytovací služby. V daném případě žalobce dbal na formální atributy svědčící pro poskytování ubytovacích služeb, ale z provedení dokazování vyplynulo, že ve skutečnosti poskytoval služby pronájmu. Žalovaný důkaz stanoviskem stavebního úřadu města Náchod neprovedl, neboť důkaz nemohl přispět k objasnění toho, zda skutečně žalobce poskytoval z daňového hlediska ubytovací služby. Stavební úřad by mohl pouze potvrdit, zda je objekt užíván v souladu s kolaudačním rozhodnutím. Žalovaný podotkl, že i v ubytovně mohou být poskytovány nájemní služby.
26. Žalovaný si je vědom, že v rámci civilního soudnictví byla řešena mj. i otázka posouzení ubytovacích smluv. Dle ust. § 99 odst. 1 d. ř. vyskytne-li se v řízení otázka, o které již pravomocně rozhodl příslušný orgán veřejné moci, je správce daně takovým rozhodnutím vázán. Krajský soud v civilním sporu mezi žalobcem a ubytovanými osobami řešil otázku týkající se vyúčtování kauce po skončení smlouvy o ubytování. V této souvislosti zkoumal i povahu uzavřené smlouvy. Nejvyšší soud v usnesení dovolání ubytované osoby zamítl pro jeho nepřijatelnost a v textu svého zdůvodnění mj. uvedl, že „není proto žádný rozumný důvod, proč by se tato právní úprava neměla použít i na vztahy vzniklé ze

smlouvy o ubytování.“ Výrokem vysloveným v rozhodnutí civilního soudu však není žalovaný vázán, neboť ten se primárně týkal oprávněnosti vyúčtování kauce po skončení smlouvy mezi žalobcem a ubytovanou osobou. Žalovaný naproti tomu je oprávněn učinit si v daňovém řízení úsudek o daňově relevantních skutečnostech, které soud v civilním řízení z tohoto pohledu nezkoumá a ani nemůže (např. z pohledu judikatury správních soudů a SDEU). To, že krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že inzerování pronájmu bytů na internetových stránkách nelze přeceňovat na úkor uzavřených smluv o ubytování (souhlasných soukromoprávních ujednání), že byla budova zkolaudována jako ubytovna, nijak nezavazuje správní orgány toto bezvýhradně akceptovat a nepodrobit povahu poskytovaných služeb bližšímu zkoumání.

27. Pokud jde o svědecké výpovědi, žalovaný konstatoval, že vzorek vyslýchaných osob byl dostatečně reprezentativní (11 osob). Časový odstup od provádění svědeckých výpovědí dle žalovaného nehrál nijak výraznou roli v tom, jak svědci vypovídali. Správce daně postupoval v souladu s § 92 odst. 7 d. ř. a § 8 odst. 1 d. ř. Přitom dospěl mj. k závěru, že svědecké výpovědi svědků D., S. a svědkyně F. (Solawa) nelze považovat za nevěrohodné. Jejich nevěrohodnost dovozuje žalobce z toho, že s ním vedli soudní spory v civilním soudnictví. Této skutečnosti si je žalovaný vědom, přesto tato skutečnost neměla vliv na vedení a hodnocení svědeckých výpovědí. Žalovaný nevyvodil z užitého názvosloví u svědků (nájem vs. ubytování) žádné závěry pro zde řešenou věc, jelikož svědci nechápali daňový rozdíl ve slovech pronájem a ubytování (mnozí to brali jako synonyma). Pan D. ani paní F. nevěděli, že vůbec vedou nějaký soudní spor s žalobcem a u pana S. nevyplývalo, že by k žalobci choval negativní emoce. Jejich výpovědi korespondovaly s ostatními svědeckými výpověďmi a nijak se od nich z hlediska poskytnutých informací nelišily, proto k nim žalovaný přihlédl. Žalovaný dostatečně zvážil i přínos navrhované svědecké výpovědi J. M., realitní makléřky, a usoudil, že provedení svědecké výpovědi je nadbytečné. Správce daně zpochybnil důkazní hodnotu fotografií nábytku a lůžkovin, protože žalobce nepředložil odpovídající evidence a z hlediska časové osy nelze těmito fotografiemi doložit, že uvedený nábytek a lůžkoviny byly skutečně v ubytovacích jednotkách umístěny. Ze svědeckých výpovědí ubytovaných osob pak vyplynulo, že nábytek na fotografiích a lůžkoviny nebyly součástí ubytovacích prostorů, jelikož tyto prostory si ubytovaní vybavili sami.
28. S ohledem na to, že nájem nemovitostí je činností „relativně pasivní“, zkoumaly správní orgány, zda služba vykonávaná žalobcem vykazuje aktivní prvky typické pro poskytování ubytování. Z předložených daňových dokladů žalobce vyplynulo, že žalobce zabezpečoval vybavení a chod ubytovny na ulici Borská v Náchodě. Tyto činnosti však žalovaný nepovažuje za aktivní činnost nasvědčující poskytování ubytovací služby. Úklid společných prostor, ostraha objektu ubytovny skrze kamerový systém a správa objektu spojená s hubením škůdců, s ořezem dřevin, se svozem odpadu či s výměnou jmenovek na zvonku a na schránce po nastěhování plně nesouvisí s poskytováním tvrzeného ubytování, neboť vyjmenované činnosti mohou stejně dobře svědčit i o poskytování pronájmu. Právní vztah mezi žalobcem a uživateli ubytovacích jednotek vykazuje znaky nájmu, nikoliv ubytovací služby; žalovaný zopakoval okolnosti, z nichž tento závěr dovozuje.
29. K námitce, že žalovaný nesprávným způsobem vyložil § 72 a násl. zákona DPH týkající se odpočtu DPH na vstupu, neakceptoval úmysl žalobce a neuplatnil korekční mechanismy podle § 78 zákona o DPH, žalovaný konstatoval, že žalobci nevznikl ani prvotní nárok na

odpočet daně, který by pak později mohl být předmětem korekcí, jelikož z jeho jednání není patrný úmysl ve formě poskytování ubytovacích služeb.

30. Žalovaný uzavřel, že správní orgány dospěly k dostatečně skutkově podloženému závěru, že žalobce neposkytoval služby ubytování, jak formálně tvrdil, ale ve skutečnosti poskytoval služby pronájmu v ubytovně na ulici Borská v Náchodě. Žalobci byl odepřen nárok na odpočet daně, neboť přijatá zdanitelná plnění vykázaná v daňových přiznáních k DPH za předmětná zdaňovací období použil žalobce na činnost osvobozenou (nájem nemovité věci dle ust. § 56a zákona o DPH) bez nároku na odpočet daně. Správce daně vyloučil plnění uvedená na výstupu související s poskytováním ubytovacích služeb a tato plnění přesunul na ř. 50 daňových přiznání k DPH za předmětná zdaňovací období a současně mu odepřel nároky na odpočet daně spojené s rekonstrukcí a s údržbou předmětné ubytovny. Daňová povinnost byla žalobci stanovena ve lhůtě pro její stanovení.

#### IV. Jednání

31. Krajský soud věc projednal dne 6. 11. 2024 za přítomnosti žalobce, jeho zástupce (daňového poradce) a pověřené pracovnice žalovaného.
32. Žalobce setrval na podané žalobě a v ní vyjádřené argumentaci, kterou v podstatných bodech zopakoval. Žalovaná odkázala na písemné vyjádření ve věci samé a rovněž podstatné body zopakovala. Krajský soud provedl důkazy žalobcem předloženými rozhodnutími civilních soudů (rozsudky Okresního soudu v Náchodě ze dne 31. 10. 2018, č. j. 64 C 18/2018-48, ze dne 15. 1. 2019, č. j. 5 C 331/2018-38, ze dne 27. 11. 2019, č. j. 10 C 304/2019-19, rozsudek Okresního soudu v Ústí nad Orlicí ze dne 28. 1. 2020, č. j. 7 C 173/2019-31, rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 24. 1. 2022, č. j. 17 Co 164/2021-330, usnesení Nejvyššího soudu ze dne 25. 1. 2023, č. j. 26 Cdo 2028/2022-362, rozsudek Okresního soudu v Trutnově ze dne 11. 3. 2024, č. j. 16 C 6/2024-39). Ostatní žalobcem navržené důkazy (výslech realitní makléřky J. M., stanovisko stavebního úřadu města Náchod, fotografie nábytku a lůžkovin, dodatek ke smlouvě o ubytování (S.), rozsudky okresních soudů, krajského soudu, usnesení Nejvyššího soudu ve sporech s ubytovanými, výpověď smlouvy o ubytování (D.), podnikatelský záměr žalobce) prováděny nebyly, neboť žalobce na jejich provedení nadále netrval. Závěrem strany setrvaly na dříve vyjádřených meritorních návrzích.

#### V. Posouzení věci krajským soudem

33. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí podle části třetí, hlavy první a druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1, 2 s. ř. s.).
34. Žaloba je důvodná.
35. Z předložených spisů krajský soud zjistil, že u žalobce byla dne 14. 1. 2020 zahájena daňová kontrola na DPH za shora uvedená zdaňovací období. Žalobce ke své ekonomické činnosti uvedl, že se zabývá poskytováním ubytovacích služeb a poskytováním nájmu v různých nemovitostech; ubytovací služby poskytoval pouze v ubytovně č. p. 619, ul. Borská v Náchodě. Správce daně vydal dne 30. 6. 2020 výzvu k prokázání skutečností, ve které vyzval žalobce mj. k tomu, aby prokázal, že přijatá zdanitelná plnění vykázaná v daňových přiznáních v DPH za předmětná zdaňovací období použil na zdanitelnou činnost (tedy na

poskytování ubytování), nikoli na činnost osvobozenou bez nároku na odpočet daně (tedy na poskytování nájmu). Žalobce v reakci na výzvu dne 18. 8. 2020 sdělil správci daně, že smlouvy o ubytování nebyly uzavřeny za účelem uspokojování bytových potřeb ubytovaných, ale jen za účelem jejich dočasného ubytování. Na podkladě zprávy o daňové kontrole ze dne 4. 1. 2022 vydal správce daně dodatečné platební výměry, jimiž odepřel žalobci nárok na odpočet DPH spojené s rekonstrukcí a údržbou předmětné ubytovny a současně vyloučil plnění uvedené na výstupu související s poskytováním ubytovacích služeb a tato plnění přesunul na ř. 50 daňových příznání k DPH. Žalobce napadl dodatečné platební výměry odvoláním, o němž žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím. V rámci odvolacího řízení nechal žalovaný doplnit dokazování zejména výsledky svědků (ubytovaných). Žalovaný v rámci odvolacího řízení dospěl rovněž k závěru, že žalobce v ubytovně na adrese Borská, Náchod, poskytoval nájem, a nikoli ubytovací služby.

36. Krajský soud se nejprve zabýval námitkou doměření daně po uplynutí lhůty pro její stanovení, neboť pokud by byla důvodná, směřovala by bez dalšího ke zrušení napadených rozhodnutí bez ohledu na další žalobní argumentaci. Podle tvrzení žalobce postupoval správce daně účelově tak, že vydal dodatečné platební výměry až dne 18. 1. 2022 (přestože daňová kontrola byla ukončena již 7. 1. 2022), čímž se na základě § 148 odst. 2 písm. b) d. ř. prodloužila lhůta pro stanovení daně o 1 rok; jediným cílem tohoto postupu správce daně bylo podle žalobce právě prodloužení prekluzivní lhůty o 1 rok. Krajský soud neshledal tuto námitku důvodnou. Postup žalovaného byl zcela v souladu se zákonem. Jak žalovaný správně uvedl, z ust. § 88a odst. 4 d. ř. vyplývá možnost doručit rozhodnutí o stanovení daně spolu s oznámením o ukončení daňové kontroly, nikoli povinnost. Ačkoliv nelze a priori vyloučit situaci, kdy by postup správce daně skutečně bylo možné považovat za účelový, v daném případě tomu nic konkrétního nenasvědčuje. Žalobce tento žalobní bod vystavěl na pouhé své domněnce, spekulaci; neuvedl žádné konkrétní skutečnosti, které by svědčily o tom, že postup správce daně byl účelový, natož aby tyto skutečnosti prokázal. Naopak se jeví jako opodstatněná argumentace žalovaného, že časová prodleva mezi doručením zprávy o daňové kontrole a vydáním dodatečných platebních výměrů není velká (11 dní) a byla zapříčiněna nutností předání agendy z jednoho organizačního útvaru (kontrolního) na jiný (vyměřovací). Na základě vydání dodatečných platebních výměrů tedy došlo k prodloužení lhůty pro stanovení daně a daň byla stanovena v běžící lhůtě.
37. Krajský soud následně přistoupil k posouzení námitky nesprávného posouzení povahy plnění poskytovaného žalobcem v ubytovně na adrese Borská, Náchod. Žalobce tvrdil, že poskytoval službu ubytování, naproti tomu žalovaný tvrdil, že žalobcem poskytovaná služba má charakter nájmu. V této základní otázce identifikoval krajský soud předmět sporu mezi stranami a jádro projednávané věci. V této souvislosti shledal – pro posouzení věci – za nadbytečné a neúčelné zabývat se obšírnými teoretickými rozbory, předestřenými žalobcem. Podstata věci tedy tkvěla v otázce veskrze jednoduché, ovšem s ne již tak jasnou odpovědí, zda žalobce poskytoval ubytování, nebo nájem.
38. Krajský soud v této souvislosti pečlivě hodnotil a vážil skutečnosti, uváděné oběma stranami sporu na podporu vlastních stanovisek. Vyšel přitom z premisy, že jediným rozhodujícím kritériem je skutečná povaha poskytovaného plnění, posuzovaná hledisky daňového práva. Veškeré posuzované okolnosti (jako např. vůle žalobce, vůle ubytovaných osob, formální náležitosti smluv, pasivní či aktivní povaha služby atd.) nejsou samy o sobě

rozhodující ani určující, nýbrž mohou být indiciemi právě ke zjištění skutečné povahy poskytovaného plnění.

39. Pokud jde o výklad pojmu „nájem“, krajský soud vyšel ze závěrů Nejvyššího správního soudu, vyjádřených v rozsudcích ze dne 23. 4. 2009, č. j. 9 Afs 95/2008-47, ze dne 8. 4. 2010, č. j. 2 Afs 6/2009-64, a ze dne 28. 3. 2012, č. j. 1 Afs 22/2012-53. Nejvyšší správní soud judikoval, že pojem „nájem“ ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o DPH je třeba vykládat podle judikatury Soudního dvora EU týkající se čl. 13 části B písm. b) šesté směrnice o DPH (č. 77/388/EHS), resp. čl. 135 odst. 1 písm. l směrnice č. 2006/112/ES. Pojmy použité ve směrnici o DPH týkající se osvobození od daně jsou autonomními pojmy práva EU. Unijní pojem „nájem“ je zcela nezávislý na soukromoprávních definicích tohoto pojmu obsažených v právních řádech členských států. Nelze jej tedy vykládat dle znaků imanentních právnímu vztahu nájmu, jak jsou upraveny českým občanským zákoníkem. NSS dovodil, že nájmem ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o DPH se rozumí převod práva užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl nájemce jejím vlastníkem (tj. včetně práva vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva), a to na sjednanou dobu a za úplatu. Nájem nemovitosti je činností „relativně pasivní“, což lze vyložit tak, že komplexní služba, zahrnuje-li ještě i jiné složky (aktivní činnost) než nájem, nemůže být většinou za nájem považována (srov. rozhodnutí SDEU ze dne 4. 10. 2001 ve věci *Goed Wonen*, C-326/99, Recueil I-6831). O nájem ve smyslu směrnice o DPH se jedná jen tehdy, jsou-li kumulativně naplněny všechny uvedené znaky. Pojem nájmu ve smyslu zákona o DPH je třeba interpretovat nezávisle na českém soukromém právu.
40. Podle § 56a odst. 1 písm. b) zákona o DPH platí, že nájem nemovité věci je osvobozen od daně s výjimkou poskytnutí ubytovacích služeb, které odpovídají číselnému kódu klasifikace produkce CZ-CPA 55 ve znění platném k 1. lednu 2015. Klasifikace produkce (CZ-CPA – „Classification of Products by Activity“ – zabývá se zaříděním výsledků ekonomických činností – výrobků a služeb) byla zavedena sdělením Českého statistického úřadu č. 275/2008 Sb. ze dne 31. 7. 2008 a aktualizována sdělením č. 323/2014 Sb. ze dne 17. 12. 2014. Oddíl 55 „Ubytovací služby“ zahrnuje:
- ubytovací služby v hotelích (vč. hotelů v letoviscích, lázních, hotelů apartmánového typu a kongresových hotelů), motelech a podobných zařízeních s každodenním úklidem a jinými službami, obvykle poskytované na dny nebo týdny,
  - ubytovací služby v mládežnických hostelech, horských chatách a rekreačních chatkách, s velmi omezenými nebo žádnými úklidovými službami,
  - ubytovací služby v nemovitostech užívaných na časový úsek (time-share) poskytované návštěvníkům mimo jejich obvyklé bydliště,
  - ubytovací služby např. v domech či bytech pro rekreační ubytování, bungalovech a chalupách obvykle poskytované na dny nebo týdny, s úklidovými službami zajišťovanými méně než jednou denně,
  - poskytování místa pro obytná vozidla nebo stany obvykle na dny nebo týdny,
  - poskytování místa pro umístění stanů nebo spacích pytlů v ochranných přístřešcích nebo v jednoduchých táborových zařízeních,
  - poskytování noclehu spojeného se stravováním a rekreačními aktivitami na zlepšení fyzické kondice dospělých, mládeže nebo dětí jako celková nabídka služeb, které jsou účtovány dohromady,

- rekreační nebo prázdninové tábory, které zahrnují sportovní výcvik nebo přípravu,
  - ubytovací služby v internátech a na studentských kolejích, v ubytovacích jednotkách, které jsou při školách a univerzitách,
  - služby obvykle krátkodobého nebo sezónního ubytování pracovníků v dělnických ubytovnách nebo kempech
  - ubytovací a podobné služby v lůžkových a lehátkových vozech a v jiných dopravních prostředcích,
  - ostatní ubytovací služby jinde neuvedené, což zahrnuje ubytovací služby v pokojích nebo ubytovacích jednotkách pro dlouhodobé ubytování, v penzionech nebo domovech mládeže a bytových klubech.
41. Hranice mezi posouzením určitého plnění jako nájmu nebo jako ubytování může být (a v projednávané věci – jak se ukázalo – také je) velmi tenká. Oba instituty představují přenechání věci jinému k užívání za úplatu. Jak vyložil Nejvyšší správní soud ve shora citované judikatuře, nájmem ve smyslu § 56 odst. 3 zákona o DPH se rozumí převod práva užívat nemovitost způsobem, jako kdyby byl nájemce jejím vlastníkem (tj. včetně práva vyloučit jakoukoli další osobu z výkonu takového práva), a to na sjednanou dobu a za úplatu. Všechny tyto znaky byly v projednávané věci splněny. Nutno však říci, že se jedná o znaky společné jak nájmu, tak ubytování. Přesto však lze v praxi a obecném chápání vysledovat jisté rozdílnosti v kvalitě naplnění jednotlivých znaků. Pokud jde o přenechání věci ke kvazi-vlastnickému užívání, pak v případě nájmu je obvyklé, že je k užívání přenechána celá jednotka, zahrnující například i kuchyňský kout a sociální zařízení. Naproti tomu v případě ubytování může být přenechána k užívání pouze místnost, nebo dokonce pouze lůžko ve společné místnosti, s tím, že kuchyňské a sociální zázemí může být i společné pro více ubytovaných. Pokud jde o sjednanou dobu, je obvyklé, že nájem v sobě nese prvky trvalosti, dlouhodobosti. Žalovaný vyšel ze správného předpokladu, že nájem nemovitosti zpravidla souvisí s potřebou realizovat vlastní bytovou potřebu, vytvořit si v pronajaté nemovitosti domov. Někteří lidé přitom realizují svou bytovou potřebu třeba i celoživotně v nájemním bydlení. Naproti tomu ubytování má charakter spíše přechodný, krátkodobý, kdy lidé tímto typem bydlení spíše dočasně řeší aktuální životní situace. Pokud jde o znak úplatnosti, pak v případě nájmu je obvyklé, že nájemné nemusí zahrnovat některé složky nákladů na služby spojené s bydlením, typicky dodávky některých energií (vody, elektřiny, plynu). Tyto dodávky si pak nájemci zajišťují samostatně na základě smluv s příslušnými dodavateli. Naproti tomu v případě ubytování je obvyklé, že úplata za ubytování v sobě již zahrnuje spotřebu energií. To souvisí i se zmíněnou krátkodobou povahou ubytování, neboť by nebylo praktické, aby ubytování na dobu řádově jednotek týdnů či měsíců vstupovali do samostatných smluvních vztahů s dodavateli energií. Jak již bylo naznačeno, oba instituty – nájem a ubytování – se vzájemně prolínají a uvedené kvalitativní rozlišení jednotlivých znaků platí zpravidla, nikoli však výlučně.
42. Pokud mají být právě nastíněné znaky vztaženy na projednávanou věc, pak pokud jde o znak kvazi-vlastnického užívání, pak povaha plnění poskytovaného žalobcem svědčí spíše pro nájem, neboť předmětem přenechání k užívání byly celé jednotky, nikoli pouze jednotlivé místnosti nebo dokonce lůžka. Spíše pro ubytování však svědčí rozsah žalobcova oprávnění vstupovat do užívaných prostor, tak jak byl sjednán v ubytovacích smlouvách

– zde je třeba přisvědčit žalobci, že rozsah tohoto oprávnění je skutečně širší, než jak je obvyklé v případě nájmu.

43. Pokud jde o znak sjednané doby trvání, pak povaha plnění poskytovaného žalobcem svědčí spíše pro ubytování. Smlouvy s ubytovanými byly uzavírány spíše na kratší dobu, což vycházelo ze skutečností, o kterých vypovídali ubytovaní v rámci svých svědeckých výpovědí. Svědek S. uvedl, že hledal přechodné ubytování. Neměl v úmyslu vytvořit si na ubytovně domov a uspokojit bytovou potřebu. Svědkyně H. uvedla, že hledala krátkodobé ubytování, než si postaví vlastní dům. Neměla v úmyslu si v uvedeném prostoru vytvořit domov a uspokojit bytovou potřebu. Svědek Ú. byl ubytován pouze 2 měsíce v době letních prázdnin, šlo o krátkodobé přechodné ubytování. Svědkyně M. uvedla, že hledala krátkodobé, přechodné ubytování. Svědkyně H. uvedla, že jejím úmyslem bylo získat krátkodobé ubytování. Neměla v úmyslu si v ubytovacím prostoru vytvořit pocit domova. Svědkyně T. uvedla, že neměla v úmyslu v ubytovací jednotce uspokojit svoji bytovou potřebu. Svědek D. uvedl, že z jeho strany se jednalo o přechodné ubytování. Svědek N. uvedl, že neměl potřebu v uvedeném prostoru si vytvořit domov a uspokojit bytovou potřebu. Svědci vypovídali o tom, že ubytováním řešili své aktuální životní situace.
44. Pokud jde o znak úplatnosti, pak povaha plnění poskytovaného žalobcem svědčí spíše pro nájem, neboť úplata byla sjednána pouze za přenechání prostoru k užívání s tím, že ubytovaní si samostatně zajišťovali služby dodávek energií spojených s užíváním jednotek.
45. Krajský soud, veden závěry, vyjádřenými ve výše citované judikatuře NSS, dále dovodil, že nájem nemovitosti je činností „relativně pasivní“, což lze vyložit tak, že komplexní služba, zahrnuje-li ještě i jiné složky (aktivní činnost) než nájem, nemůže být většinou za nájem považována. K tomu žalobce argumentoval, že poskytoval právě onu komplexní službu, zahrnující i jiné složky, že tato služba měla aktivní povahu. Konkrétně tvrdil, že poskytoval doplňkové služby jako úklid společných prostor, úklid jednotek, mytí oken, zapůjčení pračky, lednice a nábytku, zapůjčení ložního prádla včetně praní, vystavení opisu smlouvy o ubytování, službu recepce a další. Tuto skutečnost potvrdili i někteří svědci, kteří o nabídce těchto služeb věděli, ač ji sami nevyužili (svědci H., M., H., T., N.). Poskytování doplňkových služeb svědčí spíše pro to, že žalobcem poskytovaná služba měla charakter ubytování, jakkoli některé z poskytovaných služeb jsou pro tento závěr relevantní (např. služba praní prádla, úklid jednotek, zapůjčení vybavení, služba recepce, služba uskladnění majetku ve skladovacích prostorech), jiné méně nebo vůbec, protože šlo o služby, jejichž poskytování může být charakteristické i pro nájem (např. ostraha objektu kamerovým systémem, úklid společných prostor, ořez větví stromů v okolí domu) anebo služby zcela marginálního charakteru (výměna jmenovek na zvoncích a schránkách, vystavení opisu smlouvy o ubytování).
46. Kromě výše uvedených znaků plynoucích z judikatury NSS krajský soud v projednávané věci přihlédl i k dalším okolnostem, které svědčí spíše pro ubytování. Jednou z nich je úmysl smluvních stran, který je nepochybně jedním z vodítek k určení skutečné povahy poskytovaného plnění. Úmysl na straně ubytovaných osob lze dovozovat z jejich svědeckých výpovědí. Ačkoli řada svědků-ubytovaných osob nebyla schopna rozlišit mezi pojmy „nájem“ a „ubytování“, někteří svědkové tohoto rozlišení schopni byli a výslovně uvedli, že měli v úmyslu uzavřít smlouvu o ubytování (svědci T., N.). Dále nelze přehlédnout, že objekt na adrese Borská, Náchod, jehož se projednávaná věc týká, byl kolaudován jako ubytovna, což je v souladu s územním plánem (tato skutečnost nebyla mezi stranami sporná). Významné je také to, že žalobce za ubytované osoby odváděl městu

místní poplatek z pobytu. Obě tyto skutečnosti svědčí o úmyslu poskytovat ubytování na straně žalobce.

47. Lze přisvědčit žalovanému, že způsob nabízení služeb, kdy ubytování bylo inzerováno realitní kanceláří, lze považovat za okolnost svědčící pro poskytování nájmu; k tomu srov. ust. § 2 písm. d) bod 2 *in fine* zákona č. 39/2020 Sb., o realitním zprostředkování a o změně souvisejících zákonů, kde je ubytování coby výjimka vyňato z pojmu realitní smlouvy, která jinak může představovat i smlouvu o nabytí práva, jež obsahuje nebo s nímž je spojeno oprávnění užívat nemovitou věc.
48. Za skutečnost svědčící pro poskytování nájmu krajský soud – rozdílně od žalovaného – nepovažuje nedostatek vybavení prostor, přenechaných k užívání. Krajský soud považuje za obecně známou skutečnost, že v případě pronájmu se lze zcela rovnocenně setkat s nabídkami pronájmu bytu bez vybavení, stejně jako s nabídkami pronájmu vybaveného bytu. Je pravdou, že pro poskytování ubytování je typické spíše poskytování vybavených prostor, nicméně nelze přehlédnout, že některé jednotky alespoň částečně vybaveny byly, případně měli ubytovaní možnost jako doplňkovou službu využít zapůjčení nábytku, lednice či pračky (to potvrdili např. svědci H., N.). Ani nabízení ubytování na portálech typu booking.com nesvědčí pro poskytování nájmu, na obdobných portálech jsou zcela běžně nabízeny služby mající charakter ubytování i podle shora nastíněné klasifikace CZ-CPA 55.
49. Pokud jde o rozsudky civilních soudů ve sporech s ubytovanými, kterých se dovolával žalobce, pak tyto rozsudky nejsou pro daňové řízení určující, neboť – jak bylo nastíněno shora – daňový pojem „nájem“ je autonomním pojmem unijního práva a je nutno jej vykládat nezávisle na vnitrostátním soukromém právu. Přesto závěry těchto rozsudků nejsou zcela bez významu, když mohou svědčit o tom, jaká byla vůle smluvních stran při uzavírání smlouvy, což je – jak již bylo řečeno – jedním z vodítek k posouzení skutečné povahy žalobcem poskytovaného plnění.
50. V daňovém řízení bylo provedeno poměrně rozsáhlé důkazní řízení, k němuž nelze mít výhrady a současně nelze očekávat, že by provádění dalších důkazů přispělo k objasnění věci. Skutkový stav byl tedy zjištěn dostatečně, přesto zde přetrvaly pochybnosti o povaze žalobcem poskytovaného plnění. Nastala tak situace, předvídaná judikaturou Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006-155, který se sice týkal výkladu jiného ustanovení zákona o DPH, byly zde však vysloveny některé závěry s obecnější platností, které lze vztáhnout na projednávanou věc. Nejvyšší správní soud vyslovil, že v konfliktu dvou výkladů, z nichž oba jsou možné, z určitých úhlů pohledu rozumné a nikoli nepřesvědčivé, a přitom vedou k odlišným závěrům, nutno vzhledem k okolnosti, že se jedná o výklad norem daňového práva hmotného, zakládajících povinnost soukromé osoby poskytnout státu plnění bez protiplnění, dát z důvodu ochrany ústavních principů právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace přednost tomu z nich, který je ve prospěch soukromé osoby. Nejvyšší správní soud dále – s odkazem na náleznost Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06 – uzavřel, že je věcí zákonodárce, aby – chce-li určitou daň určitým způsobem uložit a vybírat – podmínky jejího výběru formuloval jednoznačně a určitě. Nezdá-li se mu to, musí počítat s tím, že při výkladu příslušného ustanovení zákona bude dána soudem přednost té alternativě, která nezasahuje, resp. co nejméně zasahuje do vlastnického práva soukromé osoby, a to i za předpokladu, že takový výklad bude v rozporu se základními (strukturálními či jinými) principy té které daně. Nejvyšší správní soud podotkl, že ne každá interpretační nejasnost povede

v daňovém právu k výkladu výhodnému pro soukromou osobu; bude tomu tak pouze tehdy, budou-li proti sobě stát srovnatelně přesvědčivé výkladové alternativy. Srovnatelně přesvědčivé jsou výkladové alternativy tehdy, není-li žádná z nich zjevně a jednoznačně přesvědčivější než alternativy ostatní; nestačí tedy, že určitá alternativa je o něco přesvědčivější než jiná (jiné).

51. V duchu těchto závěrů krajský soud na základě shora uvedených úvah dospěl k závěru, že obě možnosti právní kvalifikace žalobcem poskytovaného plnění – ubytování a nájem – je třeba považovat za rovnocenné. Je tedy třeba postupovat v pochybnostech mírněji (*in dubio mitius*), platnost této ústavněprávní zásady (čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod) Nejvyšší správní soud zopakoval v řadě dalších rozhodnutí, např. v usnesení ze dne 16. 2. 2016, č. j. 10 Afs 186/2014-60, č. 3396/2016 Sb. NSS, či usnesení ze dne 25. 3. 2021, č. j. 8 As 287/2020-33, č. 4170/2021 Sb. NSS.
52. Za této situace nezbylo, než se přiklonit k výkladu příznivějšímu pro daňový subjekt a kvalifikovat poskytované plnění jako ubytování, které není osvobozeno od daně z přidané hodnoty, se zařazením do položky kódu 55.90.19 „Ostatní ubytovací služby jinde neuvedené“ klasifikace CZ CPA, což na základě shora popsaných znaků nejlépe odpovídá charakteru poskytované služby.

#### VI. Závěr a náklady řízení

53. Krajský soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, proto napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil pro nezákonnost a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že se věc vrací k dalšímu řízení žalovanému.
54. Podle § 78 odst. 5 s. ř. s. právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán. Takto bude žalovaný a správce daně v dalším řízení vycházet z toho, že žalobcem poskytované plnění bylo ubytovací službou ve smyslu § 56a odst. 1 písm. b) zákona o DPH, a tedy se jedná o plnění nepodléhající osvobození od daně z přidané hodnoty.
55. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce byl ve věci úspěšný, náleží mu proto právo na náhradu nákladů řízení v dále uvedeném rozsahu.
- a. Žalobce zaplatil soudní poplatek za podání správní žaloby ve výši 3 000 Kč.
- b. Žalobce byl zastoupen osobou vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, kterému podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování, žalobci proto náleží náhrada nákladů právního zastoupení. Pro určení její výše se obdobně užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif).
- c. Daňový poradce vykonal celkem 3 úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, sepis a podání žaloby, účast u jednání). Sazba za jeden úkon právní služby činí podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bodu 5. advokátního tarifu částku 3 100 Kč, celkem za 3 úkony žalobci náleží 9 300 Kč.
- d. Daňový poradce vykonal jeden úkon právní služby, za který náleží mimosmluvní odměna ve výši jedné poloviny (odpověď na výzvu soudu podle § 51 s. ř. s.), celkem žalobci náleží 1 550 Kč.
- e. Daňovému poradci dále náleží paušální náhrada hotových výdajů za 4 úkony po 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem 1 200 Kč.

- f. Daňovému poradci dále náleží náhrada za promeškaný čas v souvislosti s úkony mimo sídlo daňového poradce (převzetí a příprava zastoupení, jednání soudu) za 4 započaté půlhodiny po 100 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem 400 Kč.
- g. Daňový poradce je plátcem DPH, náleží mu proto náhrada za tuto daň ve výši 2 614,50 Kč.

Krajský soud nepřiznal mimořádné zvýšení odměny podle § 12 odst. 1 advokátního tarifu za sepis a podání žaloby, navrhované z důvodu mimořádné časové a odborné složitosti z důvodu aplikace unijního a civilního práva a rozsáhlosti; žalobcem provedený obsáhlý rozbor unijního a civilního práva a z toho plynoucí rozsáhlost žaloby se ukázaly jako zbytečné, neboť se poněkud míjely s podstatou projednávané věci. Z obdobných důvodů nepřiznal soud odměnu za sepis a podání repliky (obsahem byla argumentace dílem nadbytečná a dílem se opakující); krajský soud zde připomíná, že nahrazují se pouze náklady důvodně vynaložené (§ 60 odst. 1 s. ř. s.). Krajský soud nepřiznal náhradu nákladů řízení spočívající v odměně a režijním paušálu za vyjádření pro soud o chybném doručování soudem ze dne 8. 3. 2024 – tento úkon učinil žalobce sám, nebyl při něm zastoupen daňovým poradcem.

Celkem žalobci náleží náhrada nákladů řízení ve výši 18 064,50 Kč. Přiměřená lhůta k splnění povinnosti byla určena v souladu s § 160 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.

#### **Poučení:**

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

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](http://www.nssoud.cz).

Hradec Králové 15. listopadu 2024

JUDr. Magdalena Ježková v. r.  
předsedkyně senátu