ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Michala Bobka a soudců Ivo Pospíšila a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobce: **prof. MUDr. F. Č. Ph.D.**, zast. Mgr. Jakubem Tichým, advokátem se sídlem Velké náměstí 19, Hradec Králové, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 12. 2023, č. j. 42382/23/5300-21443-711275, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 11. 2024, č. j. 31 Af 4/2024 - 136,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 15. 11. 2024, č. j. 31 Af 4/2024 - 136, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda plnění poskytované žalobcem v objektu označeném jako ubytovna na adrese Borská, Náchod, představovalo pro účely daně z přidané hodnoty (DPH) službu spočívající v „ubytování“ (podléhající dani), anebo „nájem“ (osvobozený od daně bez nároku na odpočet daně). Způsob řešení tohoto konkrétního sporu nicméně otevřel širší otázku právní: zda mohl krajský soud pochybnosti o právní kvalifikaci tohoto konkrétního plnění vyřešit za pomoci zásady *in dubio mitius* ve prospěch žalobce.

I. A. Závěry daňových orgánů

[2] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj jedenácti dodatečnými platebními výměry ze dne 18. 1. 2022 doměřil žalobci daň z přidané hodnoty za období od 23. 2. 2017 do 28. 2. 2017 a za měsíce březen až prosinec 2017. Žalobci neuznal nárok na odpočet daně z přijatých plnění souvisejících s rekonstrukcí a údržbou objektu na ulici Borská v Náchodě. Dle názoru finančního úřadu žalobce v tomto objektu neposkytoval zdanitelné ubytovací

služby, nýbrž nájem nemovité věci osvobozený od daně bez nároku na odpočet (§ 56a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty). Žalovaný následně odvolání žalobce zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[3] Daňové orgány vyšly při svém skutkovém hodnocení zejména ze zjištění, že uživatelé jednotek v prostorách objektu uspokojovali svou bytovou potřebu a služba poskytovaná žalobcem měla převážně pasivní povahu. Žalobce jim přenechal jednotlivé prostory k užívání, často též nezařízené. Žalobcem tvrzené doplňkové služby buď nebyly prokázány, nebo mohly být stejně dobře poskytovány také v souvislosti s nájmem. Ve prospěch nájmu podle daňových orgánů svědčil rovněž způsob, jakým žalobce své služby nabízel, a jejich zprostředkování realitní kanceláří. Naopak skutečnost, že byl objekt kolaudován jako „ubytovna“, žalobce uzavíral smlouvy označené jako „smlouvy o ubytování“ a odváděl místní poplatek z „pobytu“, nepovažovaly daňové orgány za rozhodující. Rozhodná byla objektivní povaha poskytovaného plnění, která dle jejich názoru naplňovala znaky „nájmu“, který je od DPH osvobozen. Žalobce proto neměl nárok na odpočet DPH.

I. B. Napadený rozsudek krajského soudu

[4] Krajský soud rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Stejně jako žalovaný vyšel z premisy, že pro daňové posouzení žalobcem poskytovaného plnění byla rozhodující jeho objektivní povaha, nikoli jeho formální označení nebo soukromoprávní kvalifikace.

[5] Krajský soud nejprve vymezil znaky „nájmu“ podle § 56a DPH, respektive podle dřívějšího § 56 odst. 3 téhož zákona ve znění účinném do 31. 12. 2013, a s odkazy na judikaturu Soudního dvora a Nejvyššího správního soudu. Za rozhodné znaky nájmu považoval přenechání nemovité věci jiné osobě za úplatu, na sjednanou dobu a k užívání způsobem obdobným vlastníkovi, včetně možnosti vyloučit z užívání jiné osoby. Výslovně přitom uzavřel, že všechny tyto znaky byly v projednávané věci splněny. Žalobce přenechával uživatelům nemovité věci za úplatu, na sjednanou dobu a k užívání způsobem obdobným vlastníkovi, včetně možnosti vyloučit z užívání jiné osoby.

[6] Uvedené znaky nicméně krajský soud považoval za společné nájmu i ubytovací službě. Následně proto hodnotil kvalitu jejich naplnění a další okolnosti rozhodné pro rozlišení obou plnění. Vyšel přitom z předpokladu, že při nájmu bývá uživateli přenechána celá jednotka. Nájemní vztah zpravidla vykazuje prvky dlouhodobosti a souvisí s uspokojováním bytové potřeby. Ubytování mívá naopak spíše přechodný charakter a může spočívat i v přenechání jednotlivé místnosti nebo lůžka se společným zázemím. Rozdíl může spočívat také ve způsobu úhrady energií, které si nájemce obvykle může zajišťovat samostatně, zatímco při ubytování bývají zahrnuty v ceně služby.

[7] Po zohlednění okolností věci dospěl krajský soud k závěru, že posuzované plnění vykazovalo znaky nájmu i ubytovací služby. Ve prospěch nájmu svědčilo zejména to, že žalobce přenechával uživatelům celé jednotky, které mohli užívat způsobem obdobným vlastníkovi. Nájemní povaze plnění nasvědčoval také způsob sjednání úplaty, která zahrnovala pouze přenechání prostoru k užívání, zatímco uživatelé si dodávky energií zajišťovali samostatně.

[8] Na ubytovací službu naopak ukazovalo širší oprávnění žalobce vstupovat do užívaných prostor, než je běžné při nájmu, a také podle krajského soudu spíše kratší doba, na kterou byly smlouvy uzavírány, spolu s přechodným účelem pobytu jednotlivých uživatelů. Řada z nich totiž podle svých výpovědí řešila aktuální životní situaci a neměla v úmyslu vytvořit si v jednotkách domov ani v nich uspokojovat svou bytovou potřebu. Ve prospěch ubytovací služby svědčilo rovněž žalobcem tvrzené poskytování doplňkových služeb, o jejichž nabídce někteří svědci věděli, zejména praní prádla, úklid jednotek, zapůjčení vybavení či služby recepce. Některé další činnosti žalobce krajský soud nepovažoval za významné, neboť mohly být poskytovány také při nájmu nebo měly pouze okrajovou povahu.

[9] Krajský soud přihlédl také ke skutečnosti, že objekt byl kolaudován jako ubytovna, žalobce odváděl místní poplatek z pobytu a někteří uživatelé měli podle svých výpovědí v úmyslu uzavřít smlouvu o ubytování. Tyto okolnosti podle krajského soudu podporovaly závěr o úmyslu žalobce poskytovat ubytování. Ve prospěch nájmu naopak svědčilo zprostředkování služeb realitní kanceláří. Za rozhodující ve prospěch nájmu nicméně krajský soud nepovažoval skutečnost, že žalobce své služby nenabízel prostřednictvím portálů typu booking.com, neboť na obdobných portálech jsou běžně nabízeny také ubytovací služby. Stejně tak podle krajského soudu o nájmu nesvědčilo ani nedostatečné vybavení jednotek. Některé z nich totiž byly alespoň částečně vybaveny a uživatelé si mohli nábytek, lednici nebo pračku zapůjčit.

[10] S ohledem na uvedené krajský soud uzavřel, že skutkový stav byl zjištěn dostatečně. Podle jeho názoru nicméně přetrvaly pochybnosti o povaze poskytovaného plnění, tedy zda je třeba jej právně kvalifikovat jako ubytování, nebo jako nájem. Obě možnosti právní kvalifikace považoval krajský soud za rovnocenné. Z toho důvodu s odkazem na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, č. 1778/2009 Sb. NSS, podle zásady *in dubio mitius* zvolil výklad příznivější pro žalobce. Poskytované plnění proto kvalifikoval jako ubytovací službu odpovídající klasifikaci CZ-CPA 55, která není osvobozena od DPH.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[11] Žalovaný (stěžovatel) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností. V ní nastoluje dva okruhy kasačních námitek týkajících se nesprávného právního posouzení věci.

II. A. Důvody kasační stížnosti

[12] Za prvé, stěžovatel namítá, že krajský soud nesprávně použil zásadu *in dubio mitius*. Tato zásada se uplatní pouze tehdy, připouští-li nejasná, nesrozumitelná či neúplná právní úprava dva srovnatelně přesvědčivé výklady. V projednávané věci však nebyl sporný výklad právní úpravy ani pojmů „nájem“ a „ubytovací služba“, nýbrž pouze hodnocení zjištěného skutkového stavu a jeho podřazení pod příslušný právní režim. Není zde tedy žádná neurčitá právní norma, která by umožňovala dvojí srovnatelně obhajitelný výklad. Právní úprava (včetně příslušné judikatury Soudního dvora) je podle stěžovatele i samotného krajského soudu jasná. Pochybnosti při hodnocení zjištěného skutkového stavu nelze řešit použitím zásady *in dubio mitius*, nýbrž je třeba učinit závěr o právní povaze poskytovaného plnění.

[13] Za druhé, stěžovatel zpochybňuje závěr krajského soudu, že obě možnosti právní kvalifikace poskytovaného plnění byly rovnocenné. Podle jeho názoru ze zjištěného skutkového stavu jednoznačně plyne, že žalobcem poskytovaná služba měla povahu nájmu, nikoli ubytování. Pro tento závěr svědčí zejména způsob nabídky prostor jako pronájmu, jejich zprostředkování realitní kanceláří, podobnost smluv označených jako smlouvy o ubytování s nájemními smlouvami žalobce, dlouhodobější užívání jednotek, cena stanovená za měsíc a samostatné hrazení energií, jakož i absence skutečně poskytovaných doplňkových služeb. Krajský soud podle stěžovatele pouze uvedl okolnosti, které podle jeho názoru svědčí o poskytování ubytování, aniž by své závěry dostatečně vysvětlil; některé z nich jsou navíc sporné nebo odporují obsahu správního spisu.

[14] Stěžovatel předně zpochybňuje význam, který krajský soud přisoudil širšímu smluvnímu oprávnění žalobce vstupovat do jednotek. Krajský soud podle něj nevysvětlil, v čem konkrétně mělo být toto oprávnění širší než při nájmu a proč mělo svědčit o poskytování ubytovací služby. Nevzal v potaz porovnání smluv uzavíraných v dotčeném objektu s nájemními smlouvami žalobce k jiným nemovitostem, z něhož podle stěžovatele vyplynula převážná shoda práv a povinností jejich uživatelů. Ani svědecké výpovědi přitom nenasvědčovaly tomu, že by žalobce do jednotek často vstupoval; svědci uváděli především telefonickou nebo elektronickou komunikaci se žalobcem.

[15] Krajský soud podle stěžovatele nesprávně posoudil také dobu a účel užívání jednotek. Opomenul, že žalobce sám uváděl, že poskytoval dlouhodobé ubytování, někteří uživatelé v jednotkách bydleli několik měsíců či let. Smlouvy uzavřené na dobu určitou se automaticky prodlužovaly. Jednotky pro ně navíc představovaly jediný prostor k bydlení. Subjektivní vyjádření některých uživatelů, že si v nich nechtěli vytvořit domov nebo že svou situaci považovali za přechodnou, proto podle stěžovatele nemohla převážit nad objektivním způsobem užívání prostor. Krajský soud navíc dovodil úmysl uzavřít smlouvu o ubytování pouze z výpovědí dvou svědků, jejichž obsah takový závěr podle stěžovatele dostatečně nepodporoval, a ostatních devět svědeckých výpovědí blíže nehodnotil a nevypořádal se s nimi.

[16] Stěžovatel dále zpochybňuje závěr krajského soudu o poskytování doplňkových služeb. Poukazuje na to, že většina uživatelů o tvrzených službách nevěděla, žádný z vyslechnutých svědků je nevyužíval a žalobce jejich skutečné poskytování nedoložil. Povědomí některých uživatelů se týkalo především možnosti získat při nastěhování nábytek nebo jiné vybavení, nikoli služeb typických pro ubytování, jako jsou pravidelný úklid, výměna lůžkovin nebo praní prádla. Krajský soud podle stěžovatele navíc nesprávně zahrnul mezi svědky potvrzující nabídku doplňkových služeb i osobu, která uvedla, že o těchto službách nevěděla. Posuzované plnění proto podle stěžovatele nevykazovalo aktivní prvky, které by bránily jeho kvalifikaci jako nájmu. Stěžovatel nesouhlasí ani s hodnocením činnosti spočívající ve výměně jmenovek na zvoncích a schránkách jako marginální; podle něj naopak svědčí o dlouhodobém pobytu uživatelů.

[17] Konečně krajský soud podle stěžovatele nesprávně přiznal význam kolaudaci objektu jako ubytovny a odvádění místního poplatku z pobytu. Tyto okolnosti vypovídaly nanejvýš o stavebním určení objektu a deklarovaném záměru žalobce, nikoli o objektivní povaze skutečně poskytovaného plnění. Stěžovatel namítá, že ani v objektu zkolaudovaném jako ubytovna není vyloučeno poskytování nájmu. Krajský soud naopak podle stěžovatele nepřisoudil odpovídající význam zjištění, že žalobce prostory nabízel jako pronájem a využíval služeb realitní kanceláře. Konečně úvaha krajského soudu o nabízení služeb

prostřednictvím portálů typu booking.com je podle stěžovatele zcela mimoběžná a nemá oporu ve skutkovém stavu, neboť daňové orgány netvrdily, že by žalobce své služby tímto způsobem nabízel.

II. B. Vyjádření žalobce

[18] Žalobce navrhl kasační stížnost zamítnout. Současně namítl, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný. Věcně totiž přezkoumal rozhodnutí žalovaného, které žalobce považuje za nepřezkoumatelné. Žalovaný měl nekonzistentně spojit autonomní unijní pojem nájmu, zjišťování skutečného obsahu právního jednání podle § 8 odst. 3 daňového řádu a soukromoprávní rozlišení nájmu a ubytování, aniž by vysvětlil vzájemný vztah těchto východisek.

[19] Ke kasačním námitkám stěžovatele žalobce uvedl, že krajský soud rozhodné okolnosti posoudil správně. Smlouvy byly uzavírány na přechodnou dobu a vůle žalobce i uživatelů směřovala k poskytnutí ubytování. Většina vyslechnutých osob navíc uvedla, že si v jednotkách nechtěla vytvořit domov. Žalobce měl širší oprávnění vstupovat do jednotek a nabízel doplňkové služby, jejichž skutečné využití jednotlivými uživateli nebylo podle něj rozhodující. Poskytování úklidu společných prostor a dalších činností bylo navíc v daňovém řízení doloženo. Kolaudace objektu, ubytovací řád, odvádění místního poplatku a další listiny podle žalobce potvrzovaly jeho úmysl poskytovat ubytování. Naproti tomu způsob inzerce, zprostředkování realitní kanceláří, samostatná úhrada energií ani vlastní vybavení jednotek ubytovací povahu plnění nevylučovaly.

[20] Žalobce dále obsáhle zpochybnil právní východiska rozhodnutí žalovaného, zejména způsob použití unijního práva, výklad skutečného obsahu právního jednání a význam rozhodnutí civilních soudů.

II. C. Další podání účastníků řízení

[21] Oba účastníci učinili ještě několik dalších podání, v nichž převážně setrvali na své dosavadní argumentaci. Stěžovatel zejména namítl, že žalobce svým vyjádřením nemůže rozšiřovat rozsah kasačního přezkumu, a odmítl jeho námitku nepřezkoumatelnosti. Žalobce naproti tomu trval na tvrzení, že se jeho argumentace vztahuje k právním východiskům kasační stížnosti a že k tvrzené nepřezkoumatelnosti je soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[22] Kasační stížnost je včasná, podaná osobou oprávněnou a přípustná. Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Přitom zohlednil, zda napadený rozsudek krajského soudu netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 soudního řádu správního).

[23] Kasační stížnost **je důvodná**.

[24] Na úvod Nejvyšší správní soud předesílá, že žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti namítl, že je napadený rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný. Ačkoli žalobce nevystupuje v nyní projednávané věci v pozici stěžovatele (žalobce byl v řízení před krajským soudem úspěšný a kasační stížnost sám nepodal), přezkoumatelnost soudního

rozhodnutí je otázkou, k níž musí kasační soud přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 soudního řádu správního). Nejvyšší správní soud proto považuje za vhodné na tuto námitku výslovně reagovat.

[25] Z napadeného rozsudku je zřejmé, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný, jak hodnotil rozhodné skutečnosti a z jakých důvodů žalobou napadené rozhodnutí zrušil. Jeho nosnou úvahu lze proto podrobit věcnému kasačnímu přezkumu. Napadený rozsudek tak v obecné rovině dostál nárokům judikatury (rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75, a ze dne 30. 1. 2014, č. j. 7 Ans 16/2013-39; a nálezy ÚS ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, či ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97).

[26] Napadený rozsudek krajského soudu není nepřezkoumatelný ani v důsledku tvrzené nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Z jeho odůvodnění je patrné, že žalovaný vycházel z autonomního unijního významu pojmu „nájem“ pro účely DPH a podle objektivních vlastností poskytovaného plnění posuzoval, zda toto plnění naplnilo znaky nájmu. Z rozhodnutí žalovaného je rovněž zřejmé, které skutkové okolnosti považoval za rozhodné a proč na jejich základě posoudil poskytované plnění právě jako nájem osvobozený od DPH. Krajskému soudu proto nic nebránilo podrobit tyto závěry věcnému přezkumu, což také učinil.

[27] Žalobcova argumentace tak ve skutečnosti nepoukazuje na takové nedostatky rozhodnutí žalovaného, které by znemožňovaly jeho soudní přezkum, nýbrž zpochybňuje správnost jeho právních východisek a způsob, jakým je žalovaný použil na zjištěný skutkový stav. Případná nesprávnost právního posouzení nicméně nepřezkoumatelnost rozhodnutí nezakládá. Žalobce navíc nevystupuje v tomto řízení jako stěžovatel. Svým vyjádřením tak nemůže rozšířit rozsah kasačního přezkumu o další výhrady proti rozhodnutí žalovaného. Rozsah a důvody kasační stížnosti vymezuje stěžovatel, kterým je v nyní projednávané věci žalovaný. K věcné argumentaci žalobce NSS proto přihlédl pouze v rozsahu, v němž jde o obranu proti kasačním námitkám žalovaného.

[28] Nejvyšší správní soud tedy považuje napadený rozsudek krajského soudu jako celek za přezkoumatelný, neboť z něj lze zjistit jeho nosné důvody, které vedly ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Tyto nosné důvody lze přezkoumat. To však neznamená, že všechny dílčí závěry uvedené v napadeném rozsudku jsou dostatečně odůvodněné a věcně správné. Nedostatky odůvodnění se mohou týkat pouze některých dílčích otázek (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS, či ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 - 123, č. 3668/2018 Sb. NSS, zejména body 29 a 34 až 36).

[29] Krajský soud některé okolnosti podstatné pro posouzení povahy poskytovaného plnění dostatečně nevysvětlil nebo nezhodnotil v potřebném rozsahu. Tyto nedostatky však neznemožňují přezkoumat jeho nosnou úvahu, neboť z rozsudku je nadále patrné, z jakých rozhodných kritérií a zjištění krajský soud vycházel a jak dospěl k závěru o pochybnostech ohledně právní kvalifikace plnění. Uvedené nedostatky odůvodnění vyšly najevo až při věcném přezkumu. Nejvyšší správní soud je proto přiblíží při vypořádání jednotlivých námitek.

[30] V rovině věcné jsou sporné dvě otázky: i) zda lze pochybnosti spočívající v právní kvalifikaci konkrétního plnění vyřešit podle zásady *in dubio mitius* ve prospěch žalobce

a ii) zda krajský soud v projednávané věci správně posoudil význam jednotlivých okolností rozhodných pro určení, zda žalobce poskytoval nájem, nebo ubytovací službu.

III. A. K možnosti užití zásady in dubio mitius v projednávané věci

[31] Krajský soud založil zrušující důvod svého rozsudku na následujícím závěru: skutkový stav byl žalovaným sice zjištěn dostatečně, avšak i tak přetrvala pochybnost o právní kvalifikaci žalobcem poskytovaného plnění, tedy zda se jedná o nájem, nebo o ubytovací službu. Takto vzniklou pochybnost následně vyřešil podle zásady *in dubio mitius* ve prospěch žalobce.

[32] V daňovém právu se zásada *in dubio mitius* uplatní, připouští-li nejasná, nesrozumitelná či nepřesná právní úprava, případně mezera v zákoně, několik srovnatelně přesvědčivých výkladů; žádný z nich přitom není zjevně a jednoznačně přesvědčivější než ostatní. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, na který krajský soud v tomto kontextu odkázal, posuzoval konkurenci dvou výkladů daňového zákona založených na různých standardních výkladových metodách. Protože žádná z alternativ nebyla zjevně a jednoznačně přesvědčivější, soud dal přednost výkladu příznivějšímu pro daňový subjekt (zejména body 52, 56, 59 a 64).

[33] Stěžovateli je třeba přisvědčit, že o takovou situaci v nyní projednávané věci nejde. Krajský soud sice v bodě 51 napadeného rozsudku označil „nájem“ a „ubytovací službu“ za rovnocenné možnosti právního hodnocení posuzovaného plnění. Z odůvodnění napadeného rozsudku však plyne, že tuto rovnocennost možných právních posouzení dovodil pouze ze souhrnného hodnocení indicií svědčících pro jednotlivé v úvahu přicházející kvalifikace, nikoli z existence dvou rovnocenně obhajitelných výkladů § 56a zákona o DPH či pojmu „ubytovací služba“. Pochybnost krajského soudu tedy spočívala v právním podřazení zjištěných okolností pod jím vymezená kritéria, nikoli v identifikaci dvou odlišných významů právní úpravy.

[34] Samotná skutečnost, že pro určitý skutkový stav přichází v úvahu více právních kvalifikací nebo že jde o hraniční případ, použití zásady *in dubio mitius* ještě nezakládá. Rozhodné je, zda po použití všech relevantních výkladových metod zůstávají alespoň dvě rovnocenně obhajitelné výkladové alternativy *právní* normy či *právního* pojmu, podle něhož se plnění kvalifikuje. Nejde-li o takovou nejasnost, musí orgán aplikující právo skutkový stav podřadit pod řádně vyložená kritéria a vysvětlit, proč naplňuje znaky zvoleného právního režimu.

[35] Při právní kvalifikaci skutkového stavu je současně třeba respektovat systematiku a strukturu rozhodné právní úpravy. To je důležité i v nyní projednávané věci.

[36] Úplatné poskytnutí služby osobou povinnou k dani zásadně podléhá dani. Článek 135 odst. 1 písm. l) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty stanoví z tohoto obecného pravidla výjimku v podobě osvobození pachtu nebo nájmu nemovitosti. Podle článku 135 odst. 2 písm. a) téže směrnice jsou však z tohoto osvobození vyloučena plnění spočívající v poskytování ubytování, jak je vymezují právní předpisy členských států, a to v rámci hotelnictví nebo v odvětvích s podobnou funkcí, včetně poskytování ubytování v prázdninových táborech a na místech upravených k využívání jako tábořiště.

[37] Shodně § 56a odst. 1 písm. b) zákona o DPH stanoví, že nájem nemovité věci je osvobozen od daně, avšak s výjimkou poskytování ubytovacích služeb odpovídajících klasifikaci CZ-CPA 55.

[38] Právní úprava tedy rozlišuje obecný režim zdanění služby, osvobození nájmu a následnou výluku ubytovacích služeb z tohoto režimu osvobození. Jinými slovy, osvobození nájmu tvoří specifický režim, z jehož působnosti právní úprava výslovně vyjímá ubytovací služby.

[39] Ubytovací služba proto není ve vztahu k osvobozenému nájmu druhou, normativně rovnocennou alternativou. Z hlediska struktury právní úpravy představuje výluku z osvobození nájmu, která plnění vrací do obecného režimu zdanění. Jde tedy svou funkcí o výjimku z výjimky. Článek 135 odst. 2 písm. a) směrnice 2006/112/ES přitom ponechává vymezení poskytování ubytování v hotelnictví nebo v odvětvích s podobnou funkcí právním předpisům členských států. V tomto směru Soudní dvůr v rozsudku ze dne 12. 2. 1998, *Blasi*, C-346/95, EU:C:1998:51, potvrdil, že členské státy mají při tomto vymezení určitý prostor pro uvážení a mohou zvolit vhodná kritéria k odlišení takového ubytování od osvobozeného nájmu. Zvolená vnitrostátní kritéria nicméně musí odpovídat účelu výjimky a zachovat rozlišení mezi ubytováním a osvobozeným nájmem (zejména body 20 až 22 tohoto rozsudku).

[40] Právě uvedená struktura právní úpravy se promítá také do právní kvalifikace konkrétního plnění. Nejprve je třeba určit, zda plnění naplňuje znaky nájmu. Je-li tomu tak, je třeba dále posoudit, zda vzhledem ke svým dalším objektivním vlastnostem současně nespadá mezi ubytovací služby, které právní úprava z osvobození nájmu vyjímá. Pokud ano, osvobození se neuplatní. Pokud nikoli, zůstává plnění v režimu osvobozeného nájmu.

[41] To je podstatné i v nyní projednávané věci. Krajský soud v bodě 41 napadeného rozsudku výslovně uzavřel, že plnění poskytované žalobcem naplnilo všechny základní znaky nájmu vymezené judikaturou Soudního dvora. Žalobce přenechával uživatelům nemovité věci za úplatu, na sjednanou dobu a k užívání způsobem obdobným vlastníkovi, včetně možnosti vyloučit z užívání jiné osoby. Uvedené znaky přitom považoval za společné nájmu i ubytovací službě. Krajský soud tedy nejprve shledal naplnění znaků nájmu a teprve poté v bodech 42 až 49 napadeného rozsudku hodnotil, zda další vlastnosti plnění odůvodňovaly použití zvláštní výluky pro ubytovací služby. Neidentifikoval přitom více srovnatelně přesvědčivých výkladů na věc dopadající právní úpravy ani pojmu „ubytovací služba“.

[42] Za této situace tak již nebylo rozhodné, která z uvažovaných právních kvalifikací je pro žalobce příznivější, nýbrž zda další objektivní vlastnosti plnění odůvodňovaly jeho podřazení pod režim ubytovacích služeb vyloučený z osvobození nájmu. Jelikož krajský soud neidentifikoval více srovnatelně přesvědčivých výkladů použitých právních pojmů, nebylo namístě nejistotu o naplnění znaků ubytovací služby vyřešit podle zásady *in dubio mitius*. Nešlo o pochybnost o významu právní normy, nýbrž o otázku, zda zjištěný skutkový stav naplnil podmínky výluky z jinak použitelného osvobození. Jestliže krajský soud uznal, že plnění naplňuje znaky nájmu, jak plynou z judikatury Soudního dvora, avšak zjištěné okolnosti nepostačovaly k závěru, že naplnilo rovněž znaky ubytovací služby, zůstával zachován režim osvobozeného nájmu.

[43] Na uvedeném nic nemění, že posouzení povahy plnění mělo v projednávané věci přímý dopad na nárok žalobce na odpočet daně. Žalobce uplatnil nárok na odpočet s tvrzením, že přijatá plnění použil pro poskytování zdanitelných ubytovacích služeb. Správce daně mu nárok neuznal, neboť dospěl k závěru, že přijatá plnění souvisela s poskytováním nájmu osvobozeného od daně bez nároku na odpočet. Důvodnost uplatněného nároku proto závisela na správném určení povahy plnění poskytovaného žalobcem. Tuto otázku nebylo možné vyřešit volbou právní kvalifikace příznivější žalobci, nýbrž použitím výše uvedených pravidel na zjištěný skutkový stav.

[44] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že krajský soud pochybil, pokud jím dovozenou rovnováhu mezi indiciemi svědčícími pro „nájem“ a pro „ubytovací službu“ považoval bez dalšího za situaci odůvodňující použití zásady *in dubio mitius*. V logice a struktuře platné právní úpravy je vztah mezi zmiňovanými třemi režimy podmnožinou: pouze pokud jsou naplněny znaky nájmu, je možné přejít od obecného režimu zdanění k režimu výjimky, tedy nájmu. Další krok k další výjimce z výjimky (od nájmu k ubytovacím službám) je pak možné učinit pouze tehdy, pokud charakter daného plnění coby ubytovací služby zřetelně převažuje nad nájmem.

[45] NSS zároveň zdůrazňuje, že pro přechod do dalšího režimu je zapotřebí pouze závěr, že *převažují* znaky jednoho režimu nad druhým, nikoliv nezbytnost naplnění všech myslitelných či judikaturou unijní či vnitrostátní kdy zmíněných znaků. V kontextu komplexní víceúrovňové úpravy, stejně jako dnes již bohaté unijní a české judikatury na téma nejasného rozhraničení mezi nájmem a ubytováním, tomu realisticky ani jinak být nemůže.

[46] Již z těchto důvodů nemůže napadený rozsudek krajského soudu právně obstát. Sám krajský soud dospěl k závěru, že posuzované plnění naplnilo znaky nájmu. Za dané situace se tak přetrvávající pochybnost týkala již jen otázky, zda další vlastnosti plnění odůvodňují jeho podřazení o krok dále, tedy mezi ubytovací služby, které právní úprava vyjímá z osvobození nájmu. Pokud nikoliv, jednalo by se skutečně o nájem.

III. B. K námitkám týkajícím se hodnocení jednotlivých indicií

[47] Zbývající kasační námitky směřují proti způsobu, jakým krajský soud vyhodnotil jednotlivé vlastnosti žalobcem poskytovaného plnění. Jejich předmětem tedy není výklad rozhodné právní úpravy, nýbrž použití vymezených právních kritérií na zjištěný skutkový stav a váha přisouzená jednotlivým okolnostem věci. Nejvyšší správní soud proto v této části vychází z právních východisek vymezených krajským soudem a přezkoumává pouze dílčí úvahy krajského soudu při jejich použití. Připomíná přitom, že krajský soud již shledal naplnění základních znaků nájmu.

[48] Současně Nejvyšší správní soud předesílá, že napadený rozsudek neobstál již z důvodu nekorektní interpretace právního rámce a nesprávného použití zásady *in dubio mitius*. Věcí se tak znovu bude zabývat krajský soud. NSS proto pro účely dalšího řízení nyní pouze posoudí jednotlivé kasační námitky. Nebude namísto krajského soudu znovu hodnotit všechny okolnosti jednotlivě ani v jejich souhrnu, stejně jako činit závěr o povaze poskytovaného plnění. To učiní nejprve krajský soud, nicméně za použití korektního právního rámce. NSS v této fázi nijak nepředjímá výstup tohoto hodnocení.

[49] Předně je stěžovateli třeba přisvědčit, že krajský soud nevysvětlil svůj závěr, podle něhož oprávnění žalobce *vstupovat do vymezených prostor* bylo v projednávané věci širší než při běžném nájmu. Setrval u pouhého jednovětého konstatování, aniž uvedl, ze kterých smluvních ujednání vycházel, s jakým rozsahem oprávnění obvyklým při nájmu je porovnával a v čem spatřoval rozdíl významný pro hodnocení povahy plnění (bod 42 napadeného rozsudku). Takto stručné odůvodnění neumožňuje posoudit, na jakém skutkovém a srovnávacím základě krajský soud svůj závěr vystavěl. To je významné zejména proto, že žalovaný porovnal smlouvy uzavírané v dotčeném objektu s nájemními smlouvami žalobce k jiným nemovitostem a dospěl k závěru, že jejich obsah byl obdobný; v tomto směru se přitom výslovně zabýval také rozsahem oprávnění žalobce vstupovat do jednotek (body 52 až 54 napadeného rozhodnutí).

[50] Krajskému soudu jistě nic nebránilo, aby význam uvedených smluvních ujednání posoudil jinak než žalovaný. Měl však vysvětlit, proč porovnání provedené žalovaným nepovažuje za přesvědčivé, případně proč i přes obsahovou obdobnost porovnávaných smluv svědčí rozsah oprávnění ke vstupu o ubytovací službě. Tomu krajský soud nedostál. Sice není povinen reagovat na každý dílčí argument žalovaného, nemůže však bez jakéhokoli vysvětlení zcela pominout podstatnou úvahu, která se bezprostředně týká téhož rozlišovacího kritéria a mohla by vést k opačnému závěru. Jestliže krajský soud v dalším řízení při svém hodnocení setrvá, musí tyto podklady zohlednit a blíže vysvětlit, zda a z jakých konkrétních důvodů lze rozsah oprávnění žalobce ke vstupu do jednotek považovat za okolnost svědčící pro ubytovací službu.

[51] Obdobný nedostatek vykazuje hodnocení *doby užívání jednotek*. Krajský soud považoval za důležité, že smlouvy byly uzavírány na kratší dobu (bod 43 napadeného rozsudku). Stěžovateli lze nicméně přisvědčit, že z obsahu správního spisu a napadeného rozhodnutí vyplývá, že smlouvy obsahovaly ujednání o automatickém obnovení (prodloužení), pobyt některých uživatelů trval po dobu několika měsíců či let a sám žalobce označoval svou činnost za poskytování dlouhodobého ubytování (body 42, 52 a 56 až 66 rozhodnutí žalovaného). Z odůvodnění napadeného rozsudku neplyne, že by krajský soud význam těchto okolností zohlednil. Nelze přitom vyloučit, že mohly oslabovat vypovídací hodnotu doby původně sjednané v jednotlivých smlouvách. Jestliže tedy krajský soud přikládal význam formální délce smluv, měl do svého hodnocení zahrnout také jejich případné prodlužování a skutečnou dobu jednotlivých pobytů, zejména pak vysvětlit, proč tyto skutečnosti jeho hodnocení nemění, respektive proč je nepovažuje za důležité.

[52] Na uvedeném nic nemění skutečnost, že krajský soud na podporu svého závěru poukázal na výpovědi svědků, podle nichž si v jednotkách nechtěli vytvořit domov, svou situaci považovali za přechodnou nebo řešili aktuální životní potřebu (bod 43 napadeného rozsudku). Tato vyjádření jistě mohl při hodnocení povahy plnění, konkrétně kritéria sjednané doby jeho trvání, zohlednit. Jejich vypovídací hodnotu však je třeba posoudit v souvislosti s ostatními zjištěnými okolnostmi. Subjektivní vnímání pobytu jednotlivými uživateli je v tomto směru jen jednou z relevantních okolností, právě vedle skutečné doby užívání jednotek a případného automatického prodlužování smluv. Z napadeného rozsudku není zřejmé, zda a jak krajský soud tyto okolnosti ve vzájemné souvislosti vyhodnotil.

[53] Stěžovateli je dále třeba přisvědčit, že hodnocení nabídky doplňkových služeb nemá v celém rozsahu oporu *ve svědeckých výpovědích*. Předně ze svědecké výpovědi paní H. neplyne, že by o doplňkových službách věděla. Tato svědkyně naopak uvedla, že si jejich nabídku nepamatuje a určitě o ni neměla zájem (srov. bod 65 napadeného rozhodnutí

a protokol o výslechu svědka ve správním spise). Krajský soud ji proto nemohl zahrnout mezi svědky, kteří nabídku služeb potvrdili. V tomto rozsahu jeho závěr odporuje obsahu správního spisu.

[54] Další svědkyně, paní M., H. a T., a svědek pan N. sice nabídku některých doplňkových služeb potvrdili, nikoli však celý soubor služeb, který krajský soud v bodě 45 napadeného rozsudku uvedl na podporu svého závěru. Stěžovatel správně poukazuje na to, že z uvedených svědeckých výpovědí (shrnutých v bodech 56–66 rozhodnutí žalovaného) plyne zejména nabídka poskytnutí nábytku či jiného vybavení při nastěhování. Širší nabídku doplňkových služeb popsala jen svědkyně M., která uvedla také úklid bytu, mytí oken a pronájem lednice. Ani její výpověď však nepotvrzuje celý rozsah všech služeb vyjmenovaných krajským soudem. Krajský soud navíc tento rozsah formuloval jako neuzavřený, neboť vedle konkrétně označených služeb odkázal také na „další“ služby, aniž blíže vymezil, o které služby mělo jít a z jakých důkazů jejich nabídku dovodil (srov. bod 45 napadeného rozsudku). Stěžovateli je navíc třeba přisvědčit, že většina vyslechnutých svědků uvedla, že o nabídce doplňkových služeb nevěděla. Z napadeného rozsudku není patrné, zda a jak tuto skutečnost krajský soud při svém hodnocení zohlednil. Krajským soudem označené svědecké výpovědi proto neposkytují dostatečnou oporu pro závěr o nabídce doplňkových služeb v rozsahu, v jakém jej formuloval.

[55] K tomu Nejvyšší správní soud dodává, že z právě uvedeného ještě bez dalšího neplyne, že žalobce žádné doplňkové služby nenabízel nebo že jejich nabídka nemohla mít význam pro celkové posouzení povahy plnění. Krajský soud však měl rozlišit, které konkrétní služby byly jednotlivými výpověďmi potvrzeny, zda šlo o služby obecně dostupné uživatelům jednotek, nebo převážně o jednorázovou nabídku nábytku či jiného vybavení při nastěhování, a jakou vypovídací hodnotu těmto zjištěním přikládá. Vyšel totiž z širšího a částečně neurčitého rozsahu doplňkových služeb, než jaký jednoznačně potvrzovaly jím označené svědecké výpovědi. V dalším řízení proto musí přesněji vymezit skutkový podklad svého hodnocení nabídky doplňkových služeb a vysvětlit, jaký význam prokázané nabídce služeb při celkovém hodnocení přikládá.

[56] Stěžovateli lze konečně přisvědčit, že *výměna jmenovek na zvoncích a poštovních schránkách* nemusela být zcela bez významu. Je sice pravdou, že její samostatná vypovídací hodnota je omezená, neboť není vyloučeno, že takový úkon může doprovázet také přechodné ubytování. Ve spojení s dalšími okolnostmi nicméně mohla nabídka právě takové služby vypovídat o stabilnějším či dlouhodobějším charakteru užívání jednotek. Krajský soud proto měl její význam posoudit ve spojení se skutečnou dobou pobytů a ostatními okolnostmi věci, nikoli ji bez bližšího vysvětlení označit za zcela marginální.

[57] Ve zbytku však Nejvyšší správní soud kasačním námitkám nepřisvědčil.

[58] Stěžovatel namítá, že okolnosti, jako jsou úmysl smluvních stran, kolaudace dotčeného objektu či skutečnost, že žalobce odváděl městu místní poplatek z pobytu, nejsou samy o sobě rozhodující pro účely posouzení skutečné povahy plnění. Za rozhodující je nicméně nepovažoval ani krajský soud. Ten k nim výslovně přihlédl pouze jako k podpůrným indiciím; za jediné rozhodující kritérium považoval objektivní povahu skutečně poskytovaného plnění (body 38 a 46 napadeného rozsudku). V tomto směru tak nejsou námitky stěžovatele důvodné.

[59] Nedůvodná je rovněž námitka, že krajský soud založil závěr o úmyslu uživatelů uzavřít smlouvu o ubytování pouze na výpovědích dvou svědků a zbývající svědecké výpovědi pominul. Krajský soud výslovně uvedl, že řada vyslechnutých osob nedokázala rozlišit mezi pojmy „nájem“ a „ubytování“. Závěr o vědomém úmyslu uzavřít smlouvu o ubytování proto vztáhl pouze ke dvěma svědkům, kteří toto rozlišení učinili a výslovně uvedli, že takovou smlouvu uzavřít zamýšleli (bod 46 napadeného rozsudku). Zbývající výpovědi tedy neopomenul, nýbrž zohlednil, že pro tuto konkrétní otázku nemají jednoznačnou vypovídací hodnotu. Tuto okolnost navíc použil pouze jako podpůrnou indicii, nikoli jako kritérium určující daňovou kvalifikaci plnění.

[60] Stěžovateli nelze přisvědčit ani v tom, že krajský soud nepřisoudil odpovídající význam způsobu nabídky prostor a využití služeb realitní kanceláře. Krajský soud se těmito okolnostmi zabýval a zprostředkování realitní kanceláří výslovně označil za indicii svědčící proti ubytovací povaze plnění (bod 48 napadeného rozsudku). Skutečnost, že těmto okolnostem nepřisoudil stejnou váhu jako žalovaný, neznamená, že je opomenul.

[61] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že úvaha krajského soudu o nabídce služeb prostřednictvím portálů typu booking.com byla mimoběžná. Žalovaný v bodě 82 svého rozhodnutí uvedl jako jedno z obecných rozlišovacích hledisek, že ubytovací služby jsou zpravidla nabízeny prostřednictvím takových portálů. Krajský soud tedy reagoval na argument obsažený v rozhodnutí žalovaného, jestliže poukázal na to, že prostřednictvím obdobných portálů mohou být nabízeny rovněž služby spočívající v nájmu (bod 48 napadeného rozsudku). Úvaha krajského soudu tedy nezpochybňovala způsob, jakým žalobce své služby ve skutečnosti nabízel, nýbrž pouze vypovídací hodnotu kritéria použitého žalovaným. Krajský soud žalovanému nepřisoudil skutkové zjištění, že žalobce na těchto portálech skutečně inzeroval.

[62] S ohledem na uvedené Nejvyšší správní soud shrnuje, že stěžovateli je třeba přisvědčit potud, že krajský soud dostatečně nevysvětlil hodnocení oprávnění žalobce vstupovat do jednotek, nezahrnul do hodnocení doby užívání automatické prodlužování smluv a skutečnou celkovou dobu jednotlivých pobytů a při hodnocení nabídky doplňkových služeb vyšel z jejich širšího rozsahu, než jaký jednoznačně potvrzovaly jím označené svědecké výpovědi. Ve zbytku Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitky proti hodnocení jednotlivých kritérií posuzovaného plnění za důvodné.

[63] V dalším řízení krajský soud jednotlivé indicie opětovně vyhodnotí a vysvětlí jejich konkrétní a celkovou vypovídací hodnotu. Poté znovu posoudí, zda další objektivní vlastnosti plnění vedle již shledaných znaků nájmu odůvodňují jeho podřazení mezi ubytovací služby vyloučené z osvobození od daně. Případnou přetrvávající pochybnost vzniklou při této právní kvalifikaci nemůže řešit použitím zásady *in dubio mitius*. Pokud charakter plnění z převažujících znaků neodůvodňuje své přeřazení pod další režim výjimky, uplatní se režim předchozí, jehož znaky plnění má.

IV. Závěr a náklady řízení

[64] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Proto podle § 110 odst. 1 věty první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 soudního řádu správního).

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

V Brně dne 30. října 2026

Michal Bobek
předseda senátu