

WWW.

DanoveZakony365.cz

DonauMedia

DAŇOVÁ JUDIKATURA

Nejnovější přelomové rozsudky
Nejvyššího správního soudu ČR

V ceně:



Díl IV.

SPV

SPOLEČNOSTI
PRO VÁS

PRODEJ
A ZAKLÁDÁNÍ
SPOLEČNOSTÍ



E-book, bezplatné bonusy:

Načtěte QR a odešlete SMS na +420 739 866 871

Podrobnosti na www.DanoveZakony365.cz



STORMWARE
POHODA
Ekonomický software

www.pohoda.cz

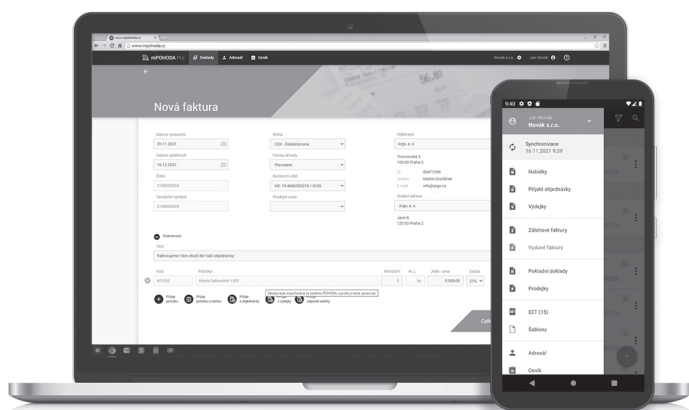
Mobilní aplikace pro fakturaci a prodej

Prodáváte přímo u zákazníků? Chcete doklady své účetní zasílat elektronicky? Podívejte se na možnosti aplikací z dílny STORMWARE, které snadno napojíte i na přenosnou tiskárnu a další prodejní hardware.



mPOHODA

Aplikace s komplexnějšími funkcemi, která zastane celý obchodní proces – od objednávky přes fakturu až po upomínky.



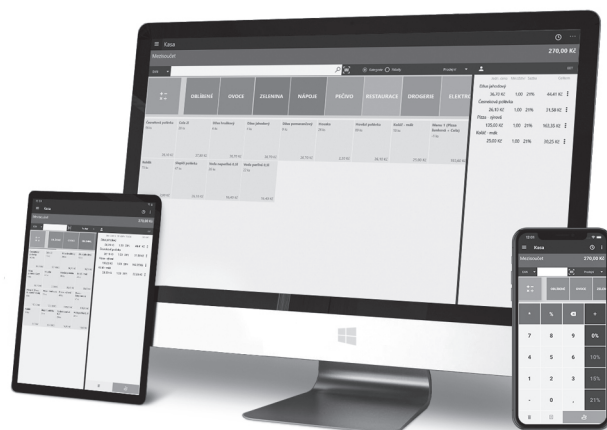
- I v terénu máte po ruce potřebné doklady – faktury, prodejky, pokladní doklady, objednávky, výdejky...
- Jednodušší komunikace účetních a jejich klientů, doklady sdílíte online
- Ve verzi Start je aplikace zcela zdarma

www.mpohoda.cz



mKasa

Aplikace, která funguje jako jednoduchá kalkulačka, a tak je ideální pro rychlý mobilní prodej.



- Vystavení dokladu zvládnete na 3 kliknutí
- I mimo kancelář prodáte zásoby ze svého účetního programu POHODA
- Zdarma k programu POHODA i aplikaci mPOHODA

www.mkasa.cz

Daňová judikatura (IV. díl)

Ve čtvrtém dílu jsou soustředěny především nejnovější judikáty, které poukazují na poslední směry vývoje rozhodovací praxe tuzemské daňové správy a soudů.

Posuzování příjmů z krátkodobého pronájmu Strana 4	Způsob založení legitimního očekávání daňového subjektu Strana 7
Podmínky pro uložení pořádkové pokuty správcem daně Strana 10	Pro účast na daňovém podvodu není rozhodující prospěch daňového subjektu Strana 13
Vada řízení před soudem ve vztahu k zákonnosti pochyb o přenesení důkazního břemene Strana 16	Okamžik vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně Strana 19
Souhlas s projednáním věci bez nařízení jednání jako podmínka zákonnosti rozhodnutí Strana 22	Důkazní břemeno ohledně zákonnosti postupu správce daně Strana 24
Penále je svou povahou trestem i přesto, že je označeno jako příslušenství daně Strana 26	Podmínky vyvrácení vědomosti o daňovém podvodu Strana 29
Postup správce daně při opakování daňové kontroly Strana 33	Nezákonnost odmítnutí zásahové žaloby z důvodu uplynutí lhůty Strana 36
Prokázání subjektivní stránky účasti na daňovém podvodu Strana 38	Prokazatelnost uskutečnění plnění a nárok na odpočet daně na vstupu Strana 41
Nepřezkoumatelnost závěrů soudu jako překážka kasačního řízení Strana 44	Oprava daně na výstupu z hodnoty zjištěné pohledávky Strana 47
Důvody pro přezkoumání rozhodnutí a komplexní posouzení skutkového stavu Strana 50	Nemožnost stanovení daně dokazováním a oprávněnost použití pomůcek Strana 54
Nicotnost jako kvalifikovaná forma nezákonnosti rozhodnutí Strana 57	K jednotlivým podmínkám vědomostního testu u daňového podvodu Strana 59
Povaha nepředeepsaného úroku a další úročení této částky Strana 64	Náklady související s pořízením hmotného majetku Strana 66
Uplatnění daňového zvýhodnění po lhůtě pro podání daňového přiznání Strana 70	Neexistence překážky litispendence u nároku založeného na jiném skutkovém stavu Strana 72
Oprávněnost požadavku na prokázání negativních skutečností Strana 74	Povaha a vznik důkazních prostředků v daňové věci Strana 78
Počátek běhu lhůty ve správním soudnictví a běh lhůty určené podle měsíců Strana 82	Osvobození krajinných ekologických prvků od daně z nemovitých věcí Strana 83
Osvobození od daně z příjmů a zvýšení jmenovité hodnoty akcií Strana 88	Použití formátu XML je pro podání povinné pouze tam, kde to zákon jednoznačně stanoví Strana 92
Účinky nezákonných úkonů finanční správy na běh lhůt Strana 95	Zástavní právo, lhůta pro zajištění nedoplatku a prekluzivní lhůta pro placení daně Strana 99

Posuzování příjmů z krátkodobého pronájmu

MĚSTSKÝ SOUD V PRAZE
6 Af 20/2020
19. SRPNA 2021
KLÍČOVÁ SLOVA: KRÁTKODOBÝ PRONÁJEM, AIRBNB, ZAJIŠTOVÁNÍ BYTOVÝCH POTŘEB, UBYTOVACÍ SLUŽBA, PŘEDVÍDANÝ ÚČEL NÁJMU BYTU
PRÁVNÍ VĚTA
Příjmy z krátkodobého pronájmu přes platformy typu Airbnb odpovídají příjmům ze samostatné činnosti podle § 7 zákona o daních z příjmů.

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Ladislava Hejtmánka a soudkyně JUDr. Naděždy Treschlové a JUDr. Hany Kadaňové, Ph.D., ve věci žalobkyně: XX, zastoupená advokátkou XZ, se sídlem (...) proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, Brno o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 3. 2020, č. j.: 9027/20/5200-10422-706955 takto:

I. Žaloba se zamítá.

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

Odůvodnění

[1] Žalobkyně podanou žalobou napadla shora uvedené správní (daňové) rozhodnutí, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále také jen „finanční úřad“ nebo jen obecně „správce daně“, přičemž tento termín je užít obecně i pro žalovaného, pokud rozlišení úřadů nemá vliv na srozumitelnost textu) ze dne 22. 11. 2018, č. j. 8435269/18/2002-51522-111046 (jednalo se o dodatečný platební výměr na daň z příjmu fyzických osob, dále také jen „dodatečný platební výměr“). Dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni doměřena daň za zdaňovací období roku 2017 a doměřen daňový bonus ve výši zde uvedené.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí v celém rozsahu, domáhajíc se jeho zrušení a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. V žalobě uplatnila tyto žalobní body, jimiž je soud při svém přezkumu vázán.

[3] Žalobkyně nejprve namítala, že správcem daně nebyl v projednávané věci řádně zjištěn skutkový stav. Finanční úřad vyzval žalobkyni k podání daňového tvrzení, přičemž uvedl, že příjmy žalobkyně z nájmu mají být zdaněny podle § 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „zákon o daních z příjmů“). Žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání i za rok 2017, v němž uvedla, že se v jejím případě o příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmu nejedná, neboť nájem byl poskytnut bez doplňkových služeb. Žalobkyně tak vyloučila pochybnosti ohledně zařazení příjmů obdržených prostřednictvím internetového portálu Airbnb (dále také jen „Airbnb“) do příjmů podle § 9 zákona o daních z příjmů. Tedy důkazní břemeno ohledně tvrzení, že žalobkyně poskytovala ubytovací služby, a proto by její příjem měl být zdaněn podle § 7 zákona o daních z příjmů, nese správce daně. Nadto žalobkyně upozorňuje na to, že důkazní břemeno nemůže spočívat v prokazování negativní skutečnosti, tedy žalobkyně nemůže být povinna prokazovat něco, co sama netvrdila.

[4] Dále žalobkyně uvedla, že nepochybňuje závěr žalovaného, že poskytuje pronájem bytů v Praze, a inzertuje jej mimo jiné i přes Airbnb. Namítala však, že tato skutečnost nemůže sama o sobě znamenat, že žalobkyně poskytuje ubytovací službu a nikoli pronájem věci. Finanční úřad i žalovaný však povahu pronájmu poskytovaného žalobkyní nikterak nezkomaly a důkazy, které žalobkyně na podporu svých tvrzení předložila, paušálně odmítly. Podle žalobkyně však nestačí pouze obecný poukaz, že využívá pro zprostředkování svého pronájmu internetový portál Airbnb k tomu, aby bylo možné uzavřít, že její příjem podléhá § 7 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně též podotýká, že ze spisu ani z napadeného rozhodnutí není zřejmé, na základě kterých důkazů dospěl žalovaný k závěru, podle něhož je daňové přiznání žalobkyně vadné.

[5] Žalobkyně dále rozporovala úvahu žalovaného, podle níž podřadil příjmy žalobkyně pod § 7 zákona o daních z příjmů. Žalovaný vyšel z několika kritérií (uvedených pod bodem 47 napadeného rozhodnutí), blíže však nekonkretizuje a nedokládá, že ta by byla na zjištěný skutkový stav aplikovatelná. Z těchto kritérií se blíže věnuje pouze kritériu „krátkodobosti“ a „doplňkových služeb“. Žalovaný tvrdí, že se nemohlo jednat o dlouhodobý pronájem, neboť „platby přicházejí žalobkyni průměrně jednou za dva dny“, aniž by uvedl, co znamená pojem „dlouhodobý“ a proč délku trvání nájmu ověřoval pomocí příchozích plateb na bankovní účet žalobkyně. Pokud žalovaný pouze konstatoval a uzavřel, že charakter služeb poskytovaných přes Airbnb je krátkodobý, aniž k tomu doložil důkazy, je jeho právní závěr zcela nepřezkoumatelný.

[6] Závěrem žalobkyně namítala nesprávné provedení důkazních prostředků. Skutečnost, že neposkytovala žádné doplňkové služby, chtěla prokázat otiskem obrazovky. Žalovaný však tento důkaz odmítl s tím, že otisk obrazovky nelze identifikovat a že podmínky lze snadno změnit. Toto odmítnutí důkazu považuje žalobkyně za nezákonné. Dále žalobkyně namítá způsob, jakým byl veden výslech svědka XY a rozporuje závěr žalovaného, podle něhož byl výslech proveden objektivně. Žalobkyně dále zdůrazňuje, že z výpovědi svědka je zřejmé, že žalobkyně neposkytovala ubytova-

cí služby, ale nájem. Skutečnost, že svědek nemovitost nenavštěvuje, není relevantní, neboť svědek je vlastníkem žalobkyní pronajímaných nemovitostí, a v nájemní smlouvě mezi svědkem a žalobkyní je jako způsob využití nemovitostí uveden (pod)nájem.

[7] Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že podle jeho názoru žalobou napadené rozhodnutí netrpí žalobkyní namítanými nezákonnostmi ani vadou nepřezkoumatelnosti, a proto navrhl její zamítnutí jako nedůvodné, přičemž obsahově odkazoval na odůvodnění napadeného rozhodnutí.

[8] V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný ve vztahu k námitce nesprávného posouzení přenosu důkazního břemene odkázal na § 92 odst. 3 a 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále také jen „daňový řád“), a dále na důvodovou zprávu, z níž dovodil, že důkazní břemeno ohledně skutečností, které daňový subjekt uvádí ve svém tvrzení, nese daňový subjekt. Správce daně má potom povinnost dokázat existenci skutečností vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem. Zjistí-li správce daně takovou skutečnost, přechází důkazní břemeno opět na daňový subjekt. Správce daně unesl své důkazní břemeno ohledně toho, že žalobkyně nabyla příjmy prostřednictvím internetového portálu Airbnb, což ostatně žalobkyně nerozporuje. Správce daně ve výzvě k odstranění pochybností ze dne 27. 8. 2018, č. j. 6837455/18/2002-51522-111046, sdělil žalobkyni, že má za to, že se jedná o příjmy plynoucí z ubytovacích služeb, které naplňují znaky podnikání, a jedná se tedy o příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů. Žalobkyně tedy měla prostor k prokázání svého tvrzení, že tyto příjmy podléhají zdanění dle § 9 zákona o daních z příjmů, což se jí však ani po provedeném dokazování nepovedlo.

[9] V další části odůvodnění žalovaný nesouhlasil s tím, že by své rozhodnutí založil pouze na tom, že žalobkyně využívala internetový portál Airbnb. Správce daně sice vyšel z podstaty společnosti Airbnb, která zprostředkovává zájemcům krátkodobé ubytování, přičemž z veřejně dostupných zdrojů je zřejmé, že Airbnb kladé základní požadavky na poskytovatele ubytování spočívající v poskytnutí „služeb“, které jsou hosty očekávány (např. poskytnutí toaletního papíru, mýdla, ručníku, povlečení pro každou postel atd.). Žalovaný se však především zabýval charakterem a časovým úsekem poskytovaného ubytování. Z žalobkyní předložených výpisů z účtu žalovaný zjistil, že platby z internetové platformy Airbnb přicházely žalobkyni průměrně jednou za dva dny (134 plateb za 8 měsíců). Zjevně se tedy nemohlo jednat o dlouhodobý nájem. Dále z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 12. 2. 1998, ve věci C-346/95, Elisabeth Blasi proti Finanzamt München I., vyplývá, že krátkodobost je obvyklým znakem „podnikatelských pronájmů“, avšak je třeba hodnotit i další okolnosti“. Podle dalšího rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 4. 10. 2001, ve věci C-326/99, Stichting „Goed Wonen“ proti Staatssecretaris van Financiën, pak ubytování zprostředkované prostřednictvím internetové platformy lze považovat za ubytovací služby, nikoli nájem. Kromě toho žalovaný vyšel z „Klasifikace produkce CZ-CPA 2015“ Českého statistického úřadu, podle níž se jedná o příjmy z podnikání, když pod kódem „55.20.19“ jsou uvedeny „Ostatní krátkodobé ubytovací služby bez každodenního úklidu“, přičemž tato klasifikace nejlépe odpovídá činnosti žalobkyně.

[10] Dále se žalovaný v odůvodnění rozhodnutí též zabýval důkazními prostředky. Jedná-li se o otisk obrazovky, měl prokazovat, že žalobkyně poskytovala pouze „holý nájem“ jež není ubytovací službou. Žalovaný důkaz provedl, avšak ten neosvědčil tvrzení žalobkyně, neboť jej nebylo možno identifikovat, a to ani ve vztahu k žalobkyni, ani k předmětné nemovitosti. K výslechu svědka XY pak žalovaný uvedl, že po přezkoumání protokolu o jeho výslechu ze dne 11. 12. 2019, č. j. 9139439/19/2002-51522-111046, zjistil, že správce daně pokládal svědkovi zcela relevantní otázky ohledně předmětu pronájmu a o způsobu jeho využití. Přestože právě žalobkyně výslech svědka navrhla, sama se ho neúčastnila. Pokud svědek uvedl, že nemovitost není využívána k ubytování, nevzniká toto dle žalovaného věrohodné v kontextu, že svědek také uvedl, že nemovitost nenavštěvuje, neví, co s předmětnou nemovitostí žalobkyně dělá, ani jaké služby mohou nájemníci využívat.

[11] Žalovaný závěrem odůvodnění uvedl, že ze všech výše popsanych důvodů má za to, že žalobkyně naplnila znaky podnikání ve smyslu § 420 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále jen „o. z.“), neboť poskytování ubytování bylo činěno soustavně za účelem dosažení zisku, na vlastní účet a odpovědnost, a jedná se tedy o příjmy dle § 7 zákona o daních z příjmů.

[12] Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení,

kteřeho vydání předcházelo, v mezích uplatněných žalobních bodů vycházejí přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání rozhodnutí, a důvodnost žaloby posoudil takto. O žalobě bylo rozhodnuto bez nařízení jednání, neboť žalobkyně i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez nařízení jednání (ust. § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů – dále jen „s. ř. s.“), a soud neprováděl dokazování, neboť spor je veden pouze v právní rovině a pro posouzení důvodnosti podané žaloby je možné vycházet z napadeného rozhodnutí a správního spisu.

[13] Podle ust. § 420 odst. 1 o. z. kdo samostatně vykonává na vlastní účet a odpovědnost výdělečnou činnost živnostenským nebo obdobným způsobem se záměrem činit tak soustavně za účelem dosažení zisku, je považován se zřetelem k této činnosti za podnikatele.

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

[15] Podle ust. § 3 odst. 3 písm. a) živnostenského zákona živností dále není pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor.

[16] Podle přílohy 4 bodu 55 k § 25 odst. 2 živnostenského zákona patří mezi obory činnosti náležející do živnosti volné ubytovací služby.

[17] Podle přílohy 4 bodu 55 nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností, je obsahovou náplní ubytovacích služeb poskytování ubytování ve všech ubytovacích zařízeních (například hotel, motel, kemp, ubytovna) a v bytových domech, rodinných domech nebo ve stavbách pro rodinnou rekreaci. V případě ubytování v bytových domech, rodinných domech nebo ve stavbách pro rodinnou rekreaci s kapacitou do 10 lůžek (včetně přistýlek) podávání snídaní ubytovaným hostům.

[18] Podle ust. § 2201 o. z. nájemní smlouvou se pronajímatel zavazuje přenechat nájemci věc k dočasnému užívání a nájemce se zavazuje platit za to pronajímateli nájemné.

[19] Podle ust. § 2235 o. z. zavazuje-li nájemní smlouva pronajímatele přenechat nájemci k zajištění bytových potřeb nájemce a popřípadě i členů jeho domácnosti byt nebo dům, který je předmětem nájmu, nepřihlíží se k ujednáním zkracujícím nájemcova práva podle ustanovení tohoto pododdílu (odstavec první). Ustanovení tohoto pododdílu (zvláštní ustanovení o nájmu bytu a domu) se nepoužijí, přenechává-li pronajímatel nájemci byt nebo dům k rekreaci nebo jinému zjevně krátkodobému účelu (odstavec druhý).

[20] Podle § 2326 o. z. smlouvou o ubytování (o přechodném nájmu) se ubytovatel zavazuje poskytnout ubytovanému přechodně ubytování na ujednanou dobu nebo na dobu vyplývající z účelu ubytování v zařízení k tomu určeném a objednatel se zavazuje zaplatit ubytovateli za ubytování a za služby spojené s ubytováním ve lhůtě stanovené ubytovacím řádem, popřípadě ve lhůtě obvyklé.

[21] Podle ust. § 7 odst. 1 zákona o daních z příjmů příjemem ze samostatné činnosti, pokud nepatří do příjmů uvedených v § 6, je (a) příjem ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, (b) příjem ze živnostenského podnikání, (c) příjem z jiného podnikání neuvedeného v písmenech a) a b), ke kterému je potřeba podnikatelské oprávnění, (d) podíl společníka veřejné obchodní společnosti a komplementáře komanditní společnosti na zisku.

[22] Podle ust. § 9 odst. 1 písm. a) zákona o daních z příjmů příjmy z nájmu, pokud nejde o příjmy uvedené v § 6 až 8, jsou příjmy z nájmu nemovitých věcí nebo bytů.

[23] V této věci je zásadním sporem mezi účastníky řízení posouzení, zda lze příjmy žalobkyně považovat za příjmy ve smyslu § 7 zákona o daních z příjmů, či za příjmy ve smyslu § 9 zákona o daních z příjmů. Při posouzení, které z těchto ustanovení zákona o daních z příjmů aplikovat na příjmy žalobkyně, je třeba nejprve zkoumat, zda přenechání nemovitě věci k užívání prostřednictvím Airbnb lze klasifikovat jako nájem či ubytování, čímž je následně možné provést řádné daňové posouzení těchto příjmů.

[24] Ustanovení o nájmu bytu lze na vztah poskytovatele ubytování a zájemce o něj aplikovat jen v případě, že účelem poskytnutí nájmu je zajištění bytových potřeb nájemce. K tomu lze odkázat též na náleze Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2001, sp. zn. II. ÚS 544/2000, v němž Ústavní soud uvedl, že současná potřeba bydlení nespočívá „pouze v přenocování, ale v celém komplexu zajišťování potřeb člověka v jeho materiální i duševní rovině“. Tomuto závěru odpovídá též výše citovaná judikatura Soudního dvora, kterou uváděl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí a které charakter činnosti žalobkyně a příjmů z nich plynoucích rovněž vymezuje. Na rozdíl od zajištění bytových potřeb člověka, poskytnuté ubytování skrze Airbnb nemůže naplnit zákonem předvídaný účel nájmu bytu, neboť nenasaturují jeho potřebu bydlení, ale uspokojí jeho potřebu na ubytování, a proto je nutné jej klasifikovat jako ubytovací službu podle § 2326 o. z. V tomto směru soud uvádí, že právní norma výslovně rozlišuje nájem a poskytnutí ubytovacích služeb, a to jak v rovině soukromoprávní (shora provedené

vymezení v občanském zákoníku), tak i v dále navazujících posouzeních pro další veřejnoprávní vztahy, např. již zmíněný živnostenský zákon a dále v tomto případě pro určení charakteru příjmů zákona o daních z příjmů. Není tak příliš podstatné, zda je nájem vymezen jako tzv. „holý nájem“, ale jak je tato činnost prováděna, jak uvedl žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí (zda se jedná o pravidelnou činnost, poskytuje se na relativně krátkou či předem vymezenou přechodnou dobu, je nabízeno způsobem, který svědčí o zacílení na osoby, které nehlaději uspokojení bytové potřeby, ale potřeby přechodného ubytování – internet, tisk, letáky, kromě ubytování poskytnuty i další služby jako úklid, neprovádění běžné údržby, cena je vázána na krátké časové období). Všechny tyto aspekty podle názoru soudu vedou k závěru, aby byly rozlišeny shora uvedené právní instituty – nájem a ubytování. Pokud charakteristickým pro takové rozlišení zejména judikatura spatřuje uspokojování příslušných potřeb, je posouzení jednotlivých aspektů, jak je uvedl žalovaný v odůvodnění rozhodnutí, podstatné pro takové vymezení a podle názoru soudu tak dostatečně vede k odlišení nájmu a ubytování. Soud tak souhlasí s tím, že příjmy žalobkyně plynuly z činnosti, která vykazuje znaky ubytování, nikoliv nájmu (shora zmíněná judikatura o zajištění potřeb, podpůrně pak vymezení v klasifikaci České statistického úřadu, vymezení charakteru činnosti v živnostenském zákoně, a na to navazující další zjištění správce daně, které soud uváděl).

[25] Pro zařazení těchto příjmů je dále třeba také zkoumat, zda je tato činnost podnikáním ve smyslu § 420 o. z. Podstatné pak bude především naplnění prvku soustavnosti. Soustavnost výkonu podnikatelské činnosti neznamená, že výdělečná činnost musí být ze strany podnikatele vykonávána nepřetržitě nebo trvale (srov. rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 22. 4. 2008, sp. zn. 22 Cdo 679/2007). Naproti tomu nebude možné za soustavnost považovat takové provozování výdělečné činnosti, kterou má osoba záměr provozovat jen zcela nahodile nebo výjimečně (srov. Lasák, J., in Lavický, P. a kol. Občanský zákoník I. Obecná část (§ 1-654). Komentář. 1. vydání, Praha: C. H. Beck, 2014, s. 1607).

[26] V posuzovaném případě se správce daně touto otázkou (zda žalobkyně ubytovací služby poskytuje jako podnikatelka) zabýval, přičemž se zaměřil na prvek soustavnosti. Správce daně vyšel z výpisů z účtu, které mu žalobkyně sama předložila, správce daně z nich zjistil, že žalobkyně obdržela celkem 134 plateb z internetové platformy Airbnb za 8 měsíců. Vzhledem k množství plateb správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně poskytovala ubytovací služby soustavně, čímž mimo jiné naplnila znaky podnikatele podle ustanovení § 420 o. z. Soud s takovým posouzením souhlasí. I kdyby pak žalobkyně poskytovala pouze „holý nájem“, jak namítala v odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu a opakuje v žalobě, nelze vzhledem k četnosti plateb, které za něj obdržela, a dalších charakteristických údajů již uvedených, které v sobě nese samotná aplikace Airbnb (inzerce, časové omezení ubytování, cena kalkulovaná za den/týden, případně úklid a neprovádění běžné údržby) dovodit, že tím byl naplněn též účel nájmu, tedy zajištění bytových potřeb nájemce tak, jak jej dovazuje judikatura Ústavního soudu. Námitka žalobkyně, podle níž nestačí obecný poukaz na to, že poskytuje ubytovací služby přes portál Airbnb k tomu, aby bylo možné tyto příjmy podřadit pod § 7 zákona o daních z příjmů, tak není důvodná, neboť tato aplikace v sobě nese shora uvedené vlastnosti, které poskytnutí služby vymezují, a v tomto konkrétním případě k tomu přistupuje další zjištění týkající se četnosti plateb za služby a hodnocení charakteru ubytování.

[27] Pokud žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu, že žalovaný blíže nekonkretizoval jednotlivá kritéria a pojmy jichž užil a z nichž dovodil, že žalobkyně poskytuje skrze internetový portál Airbnb krátkodobý pronájem, pak nic takového soud nezjistil. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud z jeho odůvodnění není zřejmé, jakými úvahami je správní orgán řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, sp. zn. 4 As 5/2003). Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí z důvodu, že v něm nelze zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, sp. zn. 7 Afs 212/2006). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán námitkami účastníka řízení zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013 sp. zn. 1 Afs 92/2012). Shora uvedené nedostatky soud v odůvodnění rozhodnutí neshledal, žalobkyně věcně a konkrétně nesouhlasí se závěry žalovaného v podané žalobě, o žádný nedosta-

tek důvodů rozhodnutí se tak zde nejedná. Soud pouze poznamenává, že nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí není dána v případě, kdy účastník řízení nesouhlasí s vypořádáním svých námitek, což není nepřezkoumatelnost, ale tvrzená nezákonnost rozhodnutí.

[28] K žalobní námitce ohledně důkazního břemene soud s odkazem na § 92 daňového řádu uvádí, že daňové řízení není vystaveno na zásadě vyhledávací (vyšetřovací). To nakonec opakovaně zdůraznil ve svých rozhodnutích i Nejvyšší správní soud (viz rozsudek ze dne 27. 2. 2020, sp. zn. 2 Afs 168/2019). V daňovém řízení se uplatní obecné zásady dokazování, které existují například v civilním řízení, tedy předpokládá se zvýšená procesní aktivita daňového subjektu, přičemž správce daně není povinen vyhledávat důkazní prostředky svědčící ve prospěch daňového subjektu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 3. 2005, sp. zn. 7 Afs 58/2004). Z obecných zásad dokazování, které nestojí na vyhledávací zásadě, pak vyplývá povinnost daňového subjektu označit důkazy na podporu svých tvrzení.

[29] Správce daně vyšel z toho, že žalobkyně poskytovala ubytovací služby skrze Airbnb (což žalobkyně nerozporovala), přičemž žalobkyně v průběhu správního řízení sdělil, proč považuje příjmy z této ubytovací služby za příjmy podle § 7 zákona o daních z příjmů, žalobkyně tak měla dostatek prostoru, aby na tento závěr reagovala. Ve světle výše uvedených judikaturních závěrů bylo tedy na žalobkyni, aby doložila správci daně, že se jedná o příjmy z nájmu podle § 9 zákona o daních z příjmů, čímž došlo k přesunu důkazního břemene na žalobkyni, neboť je to ona, kdo musí své tvrzení prokázat. Soud v tomto postupu žádný nezákonný přesun důkazního břemene nevidí, neboť bylo jasné patrné, jaký závěr k vykázaným příjmům správce daně zastává, a na základě vydané výzvy to tak byla žalobkyně, aby tento závěr svou případnou procesní aktivitou či argumentačně vyvrátila. Nejednalo se tak o to, že by žalobkyně byla nucena prokázat něco, co není, jak tvrdí v žalobě, ale měla prokázat to, co tvrdila a co správce daně konkrétně zpochybnil.

[30] S touto námitkou souvisí i poslední námitka žalobkyně, a to námitka nesprávného provedení a hodnocení žalobkyní předložených důkazů. Podle § 8 odst. 1 daňového řádu správce daně při dokazování hodnotí důkazy podle své úvahy. Správce daně posuzuje každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti; přitom přihlíží ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud volné hodnocení důkazů ve smyslu ustanovení § 8 odst. 1 daňového řádu je postaveno na vnitřním přesvědčení správce daně, což však v žádném případě neznamená libovůli v jeho postupu, nýbrž přísný logický postup opřený o znalost zákonů a jiných právních předpisů, o všestranné, hluboké a logické zhodnocení jednotlivých důkazů v jejich vzájemných souvislostech, s přihlédnutím ke všem okolnostem případu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2014, sp. zn. 7 Afs 64/2013).

[31] Správce daně řádně odůvodnil, proč a jakým způsobem hodnotil předložené důkazy žalobkyně. Na výzvu, aby doložila, že se v

jejím případě jedná o příjmy z nájmu dle § 9 zákona o daních z příjmů, žalobkyně předložila správci daně výpisy z účtu, na jejichž základě však nebylo možné dovodit, že se jedná o příjmy z nájmu, bylo tak na ní, aby toto své tvrzení dále prokázala. Správce daně též vypořádal a zhodnotil i další provedené důkazy (otisk obrazovky, výslech svědka), přičemž podrobně odůvodnil a vysvětlil, proč jimi nebyla tvrzení žalobkyně prokázána, soud tak na toto odůvodnění odkazuje. Námitka žalobkyně, že z výslechu svědka vyplývá, že žalobkyně poskytovala nájem, nikoliv ubytovací služby, je námitka právního hodnocení zjištěné skutečnosti, nikoliv závěr, který by byl z výpovědi svědka pro správce daně závazný. Jak bylo shora uvedeno, závěr o poskytování ubytovacích služeb nespočívá pouze na popisu této služby či výpovědi svědka, který jej popisuje (ač je jeho výpověď v tomto směru hodnocena jako nedůvěryhodná, neboť svědek nemovitost nenavštěvuje, proto těžko může hodnotit četnost různých subjektů, které nemovitost užívají, s čímž soud souhlasí), ale v dalších aspektech, které byly hodnoceny (např. četnost plateb, soustavnost činnosti, uspokojování bytových potřeb či ubytování osob), a které nemůže svědecká výpověď nijak změnit či zpochybnit. Tento žalobní bod je pak značně obecný, proto soud jeho podrobnější hodnocení nebude dále doplňovat.

[32] V dané věci tak soud uzavírá, že podanou žalobu nepovažuje za důvodnou, a proto ji zamítl (ust. § 78 odst. 7 s. ř. s.).

[33] Ohledně nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s. ř. s., kdy by k jejich náhradě měl právo ve věci úspěšný žalovaný, tomu však tyto nad rámec výkonu jeho činnosti vykonavatele veřejné správy nevznikly.

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-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.

Legitimní očekávání daňového subjektu nemůže být založeno neoficiálním vyjádřením

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD**1 Afs 12/2021****21. KVĚTNA 2021****KLÍČOVÁ SLOVA: LEGITIMNÍ OČEKÁVÁNÍ DAŇOVÉHO SUBJEKTU, PENĚŽITÁ POMOC V MATEŘSTVÍ****PRÁVNÍ VĚTA**

Ideovým základem konceptu ochrany legitimního očekávání je přesvědčení, že ti, kdo jednají v oprávněné důvěře v existující právo, resp. v právo, jak se jim s přihlédnutím k okolnostem a dobré víře obsahově jeví, by neměli být zklamáni ve svých očekáváním, že v souladu s právem jednají a že jejich jednání také právo demokratického právního státu nakonec poskytne svou ochranu.

Ochrana legitimního očekávání, ve vazbě na ochranu právní jistoty, se v oboru správního práva upíná k vázanosti správy vlastní ustálenou správní praxí, ustáleným výkladem procesních i hmotných právních pravidel, veřejně deklarovanou politikou v mezích správního uvážení, interní výkladovou či aplikační směrnicí, anebo k závaznosti konkrétního a kvalifikovaného ujištění o právu či procesním postupu, poskytnutého orgánem veřejné moci adresátu jeho správy.

Obecně však nelze bez dalšího překonat text zákona (a případně i správní praxi), který platí pro všechny stejně, toliko s odkazem na neoficiální vyjádření na webových stránkách, které nejsou oficiálními stránkami správního orgánu, jenž reprezentuje, a které nadto nebylo správním orgánem oficiálně prezentováno. Taková vyjádření rozhodně nepřispívají k objektivní informovanosti veřejnosti a mohou být dokonce matoucí, ale na straně druhé bez dalšího nemohou demonstrovat dlouhodobou a ustálenou správní praxi finanční správy, která by zakládala legitimní očekávání adresátů daňových povinností.

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: T. H., zastoupený Mgr. Ondřejem Cibákem, advokátem se sídlem Na Florenci 1332/23, Praha 1, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2018, č. j. 20082/18/5200-10423-701743, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 11. 2020, č. j. 57 Af 16/2018 – 185, takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 11. 2020, č. j. 57 Af 16/2018 – 185, se ruší a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[1] Meritem nyní projednávané věci je otázka, zda vyjádření tiskové mluvčí správního orgánu je způsobilé založit legitimní očekávání daňového subjektu, resp. oprávněnou důvěru ve výklad zákona.

[2] Dne 16. 1. 2017 Finanční úřad pro Karlovarský kraj, Územní pracoviště v Chebu (dále jen „prvostupňový správce daně“), zahájil daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013. V průběhu kontroly se stala spornou výše příjmů manželky žalobce za zdaňovací období roku 2013. Žalobce v daňovém přiznání tvrdil, že manželka v rozhodném období neměla příjem přesahující 68 000 Kč. Prvostupňový správce daně však z údajů zaslanych mu Českou správou sociální zabezpečení a Úřadem práce ČR zjistil, že manželce žalobce byly v rozhodném období vyplaceny dávky peněžité pomoci v mateřství ve výši 37 422 Kč a měla příjem ze závislé činnosti ve výši 38 840 Kč (souhrnně tedy 76 262 Kč). Žalobce však nesouhlasil s posouzením výplaty dávky peněžité pomoci v mateřství za prosinec 2012 ve výši 14 322 Kč, která byla vyplacena 8. 1. 2013, jako příjmu za zdaňovací období roku 2013. Tento příjem považoval za příjem za zdaňovací období roku 2012.

[3] Prvostupňový správce daně dodatečným platebním výměrem daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 doměřil žalobci daň z příjmů fyzických osob ve výši 24 840 Kč a současně mu uložil povinnost uhradit penále z doměřené daně ve výši 4 968 Kč.

[4] Žalovaný k odvolání žalobce potvrdil rozhodnutí prvostupňového správce daně.

[5] V žalobě proti rozhodnutí žalovaného žalobce zejména uvedl, že zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění rozhodném v posuzovaném období, jednoznačně neřeší otázku, do jakého zdaňovacího období se započítává příjem, na který vznikl nárok v jednom zdaňovacím období, nicméně vyplacen byl až v následujícím zdaňovacím období. Ve veřejném právu se má v pochybnostech přistoupit k výkladu zákona pro daňový subjekt příznivějším. Dále poukázal na legitimní očekávání a svou dobrou víru, které zdůvodnil výkladem Okresní správy sociálního zabezpečení v Chebu (srov. potvrzení o vyplacených dávkách nemocenského pojištění za období 1. 1. 2012 – 31. 12. 2012 a 1. 1. 2013 – 31. 12. 2013) a vyjádřením tiskové mluvčí Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFR“) JUDr. J. M. ze dne 9. 3. 2012. V neposlední řadě jeho legitimní očekávání založil i samotný výklad právní úpravy.

[6] Krajský soud přisvědčil žalobci a rozhodnutí žalovaného zrušil (nezabýval se tak námitkou směřující k ochraně legitimního očekávání a s ním souvisejících otázek).

[7] Ke kasační stížnosti žalovaného Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť shledal, že krajský soud nesprávně vyhodnotil, co je příjmem dle § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[8] V novém řízení krajský soud přisvědčil žalobnímu bodu stran legitimního očekávání, zrušil rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud k tomu uvedl, že tisková mluvčí jsou osoby, jež navenek vyjadřují podložený názor či náhled té instituce, za niž vystupují. Výklad sporného ustanovení zákona byl v článku zveřejněném na serveru Podnikatel.cz vyjádřen jednoznačně a kategoricky a nebyl následně výslovně upřesněn či odvolán. Žalobce mohl mít důvodně za to, že výklad podaný tiskovou mluvčí v článku uveřejněném na internetu, odpovídá praxi, již bude respektovat i správce daně v tomto konkrétním případě. Dle krajského soudu bylo racionální, že žalobce nadále nejišťoval, zda nebude mít správce daně na věc odlišný náhled, například tím, že by navštívil příslušný finanční úřad.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[9] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

[10] Dle stěžovatele krajský soud svou tezi o převážení legitimního očekávání žalobce nad fiskálními zájmy státu příliš nepropracoval a komplexně nehodnotil, zda dlouhodobá správní praxe byla „pouhou citací vyjádření tiskové mluvčí JUDr. M.“ změněna. V projednávané věci nebylo sporu o existenci dlouhodobé správní praxe a nedošlo ke změně právní úpravy, která by mohla být důvodem pro změnu této praxe. Nejvyšší správní soud závěry praxe o výkladu pojmu „příjem“ (jakožto faktický příjem) též dlouhodobě potvrzoval (srov. rozsudky tohoto soudu ze dne 12. 01. 2006, č. j. 2 Afs 42/2005 – 136; ze dne 17. 05. 2012, č. j. 5 Afs 23/2011 – 109; či ze dne 19. 04. 2012, č. j. 5 Afs 45/2011 – 94).

[11] Citace vyjádření vzniklou a ustálenou správní praxi nezměnila, což dokládá i vyjádření tiskové mluvčí GFR Ing. P. na serveru Podnikatel.cz zveřejněné dne 12. 2. 2014, v němž uvedla, že vyjádření tiskové mluvčí JUDr. M. je odlišné od toho, které zastává Finanční správa České republiky 1 Afs 12/2021 – 36 republiky. Mylné vyjádření JUDr. M., ač osoby vystupující za finanční správu, nemůže, nejsou-li pro to dostatečně závazné důvody (okolnosti), zavázat správce daně k tomu, aby respektoval daň v nesprávně tvrzené výši (srov. bod [80] usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006 – 132). Navíc Nejvyšší správní soud v předchozím řízení (sp. zn. 1 Afs 375/2019) potvrdil, že se jednalo o nezákonný výklad. V posuzovaném případě pouhé sdělení tiskové mluvčí na serveru Podnikatel.cz (nikoliv na oficiální stránce finanční správy), odporující dosavadní dlouhodobé správní praxi a jednoznačnému zákonnému ustanovení nemohlo dle stěžovatele založit legitimní očekávání účastníka řízení, neboť nebylo možné se s takovým novým „výkladem“ § 35ba odst. 1 písm. b) ZDP seznámit např. na oficiálním webu finanční správy, ani takový „nový výklad“ nebyl vůbec odůvodněn (natož závažnými důvody).

[12] K samotnému vyjádření bývalé tiskové mluvčí JUDr. M. stěžovatel uvádí, že se nejednalo o závazné výkladové stanovisko ani tiskovou zprávu; nebylo zveřejněno na oficiálních stránkách finanční správy ani Ministerstva financí. Předpokladem pro vznik legitimního očekávání je poskytnutí konkrétního ujištění ze strany příslušného správního orgánu (srov. bod [33] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012 – 38, č. 2713/2012 Sb. NSS). Krajský soud zcela ignoroval článek Ing. P., který dementoval závěry článku JUDr. M. ještě před podáním daňového přiznání žalobce. V rozsudku v bodu [12] krajský soud článek Ing. P. zmiňuje, ale v bodu [40] uvádí, že vyjádření v článku JUDr. M. nebylo výslovně upřesněno či odvoláno. Na webových stránkách finanční správy byl navíc dne 17. 2. 2014 (před podáním daňového přiznání žalob-

ce) zveřejněn výklad § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů („Aktuálně k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013“). I tuto žalobní argumentaci stěžovatele krajský soud zcela pomínl – neposoudil tak všechny rozhodné skutečnosti projednávané věci.

[13] Na webových stránkách finanční správy byly dne 30. 1. 2014 zveřejněny i „Aktuální dotazy a odpovědi k dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti pro rok 2014“, v nichž byl potvrzený výklad § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[14] Legitimní očekávání nemůže vzniknout v situacích, v nichž daňový subjekt (zde žalobce) nerozumí právní úpravě. Krajský soud se navíc ke každé namítané skutečnosti, která měla založit legitimní očekávání, vyjádřil izolovaně, opomněl však zohlednit, že právě ve svém souhrnu a za současněho dementování vyjádření bývalé tiskové mluvčí JUDr. M. nemohla narušit právní jistotu žalobce ani vytvořit situaci, ve které pro něj nebylo seznatelné, zda jedná po právu, či v rozporu s právem.

[15] Stěžovatel závěrem navrhl zrušit rozsudek krajského soudu a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

[16] Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti úvodem připomněl, že se neztotožňuje se závěry předchozího rozsudku Nejvyššího správního soudu. K samotným kasačním námitkám uvedl, že v projednávané věci není naplněn ani jeden kasační důvod. Otázka vzniku legitimního očekávání je otázkou skutkovou (nikoliv právní). Stěžovatel ani nekonkretizuje tvrzenou jinou vadu řízení před soudem s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé.

[17] Připomněl místo principu ochrany legitimního očekávání v demokracii právním státu (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 12/14) a zdůraznil závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2017, č. j. 4 As 86/2016 – 38.

[18] Žalobce vycházel v dobré víře ze stanoviska, resp. výkladu § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů, který byl veřejně prezentován tehdejší tiskovou mluvčí GfR (resp. ředitelkou 1 Afs 12/2021 Odboru komunikace a mezinárodních vztahů GfR) JUDr. J. M., která pro server Podnikatel.cz v článku uveřejněném dne 9. 3. 2012 uvedla: „Příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky dle § 6 zákona o daních z příjmů mezi, které spadají i dávky z nemocenského pojištění vyplacené poplatníkovi nebo obdržené poplatníkem nejde do 31 dnů po skončení zdaňovacího období, za které byly dosaženy, se považují za příjmy vyplacené nebo obdržené v tomto zdaňovacím období. Příjmy vyplacené nebo obdržené po 31. dni po skončení zdaňovacího období jsou příjmem zdaňovacího období, ve kterém byly vyplaceny nebo obdrženy. Například mateřská za měsíc prosinec 2011 vyplacená v lednu 2012 se počítá do limitu (68 000 Kč ročně) v roce 2011“.

[19] Výše uvedené vyjádření tiskové mluvčí, jež je vzděláním právník, bez jakýchkoli pochybností zcela jednoznačně odpovídá na otázku, do kterého zdaňovacího období má být dávka peněžité pomoci v mateřství započítána. Žalobci toto veřejně prezentované vyjádření tiskové mluvčí tak poskytl jednoznačnou odpověď na to, jak postupovat, přičemž neobsahovalo ani náznak pochybnosti, pro který by snad měl dále tento závěr jakkoliv ověřovat či dohledávat další zdroje, nebo se dokonce jít zeptat správce daně.

[20] Správní praxe správce daně je nevěřejná a k otázce posuzované v předchozím řízení neexistovala relevantní judikatura. Žalobce tak v dobré víře spoléhal na veřejně prezentovaný výklad osoby (více než kompetentní takový výklad činit); toto veřejné sdělení tiskové mluvčí s ohledem na výše uvedené okolnosti bylo zcela zásadní skutečností rozhodnou pro interpretaci zákona. Taková skutečnost i dle judikatury Nejvyššího správního soudu zakládá legitimní očekávání.

[21] Stěžovatel v průběhu řízení argumentoval nekonzistentně (rozporně) V této souvislosti žalobce připomíná, že stěžovatel již ve svém vyjádření k žalobě (ze dne 4. 9. 2018) přiznal, že právní úprava týkající se posuzování slevy na manželku „mohla u laické veřejnosti činit výkladové problémy, neboť byla zveřejněna až pozdějším Pokynem GfR D-22.“ Pokud tedy nyní stěžovatel v kasační stížnosti hovoří o jednoznačnosti právní úpravy, je to zcela v rozporu s předchozím vyjádřením a svědčí to o účelovosti postupu stěžovatele.

[22] Žalobce neměl povinnost znát vyjádření Ing. P. Finanční správa veřejně předmětný názor JUDr. M. účelně a efektivně nedementovala a ani neučinila žádné kroky k tomu, aby byl článek obsahující názor JUDr. M. odstraněn či případně upraven tak, aby u něj bylo jednoznačně patrné stanovisko finanční správy, ze kterého by bylo zřejmé, že tento názor je dementován. I v dnešní době mohou daňové subjekty zcela legitimně postupovat dle uvedeného názoru JUDr. M., které nebylo dementováno ani na webu finanční správy. Názor uvedený na webových stránkách finanční správy lze jen těžko dohledat.

[23] Z výše uvedeného mimo jiné vyplývá existence dvojího výkladu, resp. nejednoznačnost právní úpravy. Žalobce, povoláním elektrikář, neměl žádný důvod vyvinout „větší úsilí“, než jaké v projednávané věci učinil, aby si obstarala bližší informace k výkladu § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů. I přes svou neodbornost žalobce situaci vyhodnotil shodně jako tříčlenný senát krajského soudu složený z profesionálních soudců specializujících se na danou problematiku.

[24] Legitimní očekávání žalobce bylo založeno i na základě potvrzení vydaného OSSZ Cheb a také samotným výkladem právní úpravy, přičemž se opět připomíná, že i Krajský soud v Plzni dospěl ke zcela stejnému závěru jako účastník řízení. V této souvislosti je irelevantní, že OSSZ Cheb rozhoduje v „odlišné větvi veřejné správy“.

[25] Závěrem žalobce konstatuje, že je nyní na Nejvyšším správním soudu, aby vyslal jasný signál, že pokud daňový poplatník postupuje v dobré víře a v legitimním očekávání, je stát připraven mu poskytnout ochranu.

[26] Pro výše uvedené žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

III. Posouzení kasační stížnosti

[27] Soud se nejprve zabýval formálními náležitostmi kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je včasná, přípustná a projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněného důvodu a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[28] Kasační stížnost je důvodná.

[29] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti nesouhlasí se závěrem předchozího rozsudku Nejvyššího správního soudu. V této souvislosti se jedná o otázku, ke které byl vysloven závazný právní názor, od něhož se krajský soud v souladu se zákonem neodchyloval (srov. § 110 odst. 4 ve spojení s § 103 odst. 1 písm. s. ř. s.).

[30] V meritu věci se krajský soud zejména zaměřil na posouzení toho, zda vyjádření bývalé tiskové mluvčí Generálního finančního ředitelství JUDr. J. M. založilo u žalobce legitimní očekávání, přičemž shledal, že ano.

[31] Žalobce uvádí, že je povoláním elektrikář a zejména vyjádření bývalé tiskové mluvčí u něj založilo legitimní očekávání stran výkladu pojmu „příjem“ dle § 35ba odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.

[32] Stěžovatel v této souvislosti poukazuje na skutečnost, že před podáním žalobcovy daňového přiznání za zdaňovací období roku 2014 bylo zveřejněno na stejné webové stránce, jako předchozí vyjádření bývalé tiskové mluvčí, vyjádření tehdejší tiskové mluvčí Generálního finančního ředitelství Ing. P. P. a na webových stránkách finanční správy byly dvě informace o výkladu daného ustanovení zákona o daních z příjmů.

[33] Je nutné připomenout (jak uvádí žalobce), že Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 4 Afs 86/2016 – 38 konstatoval, že „[l]deovým základem konceptu ochrany legitimního očekávání je přesvědčení, že ti, kdo jednají v oprávněné důvěře v existující právo, resp. v právo, jak se jim s přihlédnutím k okolnostem a dobré víře obsahově jeví, by neměli být zklamáni ve svých očekáváních, že v souladu s právem jednají a že jejich jednání také právo demokratického právního státu nakonec poskytne svou ochranu. V nejpřítomnější podobě se ochrana legitimního očekávání, ve vazbě na ochranu právní jistoty, v oboru správního práva upíná k vázanosti správy vlastní ustálenou správní praxí, ustáleným výkladem procesních i hmotných právních pravidel, veřejně deklarovanou politikou v mezích správního uplatnění, interní výkladovou či aplikační směrnicí, anebo k závaznosti konkrétního a kvalifikovaného ujištění o právu či procesním postupu, poskytnutého orgánem veřejné moci adresátu jeho správy.“ V rozsudku č. j. 1 Afs 15/2012 – 38 Nejvyšší správní soud uvedl, že „[p]ředpokladem práva dovolávat se legitimního očekávání je v takovém případě poskytnutí konkrétních ujištění ze strany příslušného orgánu, která mohou vzbudit legitimní očekávání u toho, komu jsou určena, a dále skutečnost, že tato ujištění jsou v souladu s použitelnými právními předpisy [rozsudek Soudního dvora ze dne 25. 3. 2010, Svirluppo Italia Basilicata (C-414/08, Sb. rozh. s. I-02559); viz zejména body 102 a 107 rozsudku].“

[34] Judikatura Soudního dvora Evropské unie (rozsudek ze dne 16. 12. 2008 ve věci C-47/07, Masdar) v souvislosti se zásadou legitimního očekávání klade důraz na to, že „se nikdo nemůže dovolávat porušení této zásady v případě nedostatku konkrétních ujištění ze strany správy (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 22. června 2006, Belgie a Forum 187 v. Komise, C-182/03 a C-217/03, Sb. rozh. s. I-5479, bd 147, jakož i ze dne 18. července 2007, AER v. Karatzoglou, C-213/06 P, Sb. rozh. s. I-6733, bod 33 a citovaná judikatura).“ Srov. i novější rozsudek ze dne 15. 4. 2021, ve věci C-846/19, V. Bodech [44] a [45] rozsudek ze dne 9. července 2015, Salomie a Olteanu, C-183/14, EU:C:2015:454, Soudní dvůr tedy shrnul, že „[p]okud jde [...] o zásadu ochrany legitimního očekávání, právo dovolávat se této zásady svědčí každému jednotlivci, u kterého vyvolal správní orgán podložené naděje na základě konkrétních ujištění, která mu poskytl (v tomto smyslu viz rozsudek Evropské ústavní soudy v Rada, C-585/13 P, EU:C:2015:145, bod 95). V tomto ohledu je třeba ověřit, zda akty správního orgánu vzbudily u opatrného a obezřetného hospodářského subjektu důvodné očekávání, a, je-li tomu tak, prokázat legitimní charakter tohoto očekávání (v tomto smyslu viz rozsudek Elmeke, C-181/04 až C-183/04, EU:C:2006:563, bod 32 a citovaná judikatura).“

[35] Pro úplnost Ústavní soud (nálezy ze dne 8. 3. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 50/04, též nálezy ze dne 9. 3. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 2/02) k tomuto principu v souladu s judikaturou Evropského soudu pro lidská práva uvedl, že „z ní zřetelně vystupuje pojetí ochrany legitimního očekávání jako majetkového nároku, který byl již individualizován právním aktem, anebo je indivi-

dualizovatelný přímo na základě právní úpravy“.

[36] Z výše uvedené judikatury vyplývá důraz na dostatečnou konkrétnost a kvalifikovanost (váznost) ujištění ze strany správního orgánu.

[37] Krajský soud v projednávané věci provedl dokazování čtením obou článků toliko ze serveru (webových stránek) Podnikatel.cz. V bodu [40] svého rozhodnutí krajský soud výslovně uvedl, že „[v]ýklad sporného ustanovení zákona byl v článku zveřejněném na serveru Podnikatel.cz vyjádřen jednoznačně a kategoricky a nebyl následně (k datu, kdy žalobce podával příslušné daňové přiznání) výslovně upřesněn či odvolán“. Je proto nutno přisvědčit námitce, že krajský soud zcela opomněl posoudit protichůdné vyjádření tehdejší tiskové mluvčí P. (dostupné veřejnosti) a nadto pominul i další okolnost uváděnou stěžovatelem ve vyjádření k žalobě (informaci na oficiálních webových stránkách finanční správy). Krajský soud, ač se stran legitimního očekávání jedná i o otázku skutkovou, neposoudil všechny rozhodné okolnosti dané věci, resp. od nich zcela odhlédl.

[38] Některé závěry krajského soudu o dostatečné konkrétnosti a kvalifikovanosti ujištění ze strany správního orgánu jsou založené toliko na domněnkách (krajský soud usuzoval na správní praxi shodnou s vyjádřením JUDr. M., kterou stěžovatel v kasační stížnosti výslovně popírá či na to, že výklad sporného ustanovení nebyl následně upřesněn nebo odvolán), kterým nepředcházelo dokazování. Jedná se proto o vadu s vlivem na zákonnost rozsudku.

[39] Je tedy nutno uzavřít, že dospěl-li krajský soud k tomu, že „v tomto konkrétním případě převládá ochrana legitimního očekávání konkrétního daňového subjektu, založeného konkrétním vyjádřením v článku uveřejněném na internetu, nad fiskálními zájmy státu“, nemá jeho závěr dostatečnou oporu v dokazování (soud pominul okolnosti uváděné stěžovatelem

ve vyjádření k žalobě) a dostatečně nereflektuje požadavky kladené zákonem (a upřesněné mezi jinými v uváděné judikatuře vysokých soudů) na ochranu legitimního očekávání.

[40] Nejvyšší správní soud si je vědom problémů, které daňovým subjektům mohou činit stále se měnící a na „písmena bohaté“ daňové předpisy (obzvláště zákon o daních z příjmů). Obecně však nelze bez dalšího „překonat“ text zákona (a případně i správní praxi), který platí pro všechny stejně (bez rozdílu vzdělání), toliko s odkazem na neoficiální vyjádření tiskové mluvčí pokračování 1 Afs 12/2021 - 38 na webových stránkách, které taktéž nejsou oficiálními stránkami správního orgánu, jenž reprezentuje, a které nadto nebylo správním orgánem oficiálně prezentováno (daňový subjekt se k informaci dobral vlastní aktivitou a nebylo mu předestřeno správním orgánem). Taková vyjádření rozhodně nepřispívají k objektivní informovanosti veřejnosti, mohou být dokonce matoucí, ale na straně druhé bez dalšího nemohou demonstrovat dlouhodobou a ustálenou správní praxi finanční správy, která by zakládala legitimní očekávání adresátů daňových povinností.

IV. Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud shledal posouzení právní otázky krajským soudem nesprávné, a proto kasační stížnost důvodnou. Rozsudek krajského soudu proto pro jeho nezákonnost zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm bude krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[42] Krajský soud v novém rozhodnutí rozhodne i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Naplnění podmínek pro uložení pořádkové pokuty správcem daně

NEJVYŠŠÍ SPRÁVNÍ SOUD

1 Afs 87/2021

2. ČERVNA 2021

KLÍČOVÁ SLOVA: VYHOVĚNÍ VÝZVĚ SPRÁVCE DANĚ, POSKYTNUTÍ LISTIN, PODMÍNKY ULOŽENÍ POŘÁDKOVÉ POKUTY

PRÁVNÍ VĚTA

Otázka nezbytnosti listin požadovaných k předložení správcem daně, případně existence jiných alternativ k jejich získání například od jiného orgánu veřejné moci, úzce souvisí s naplněním podmínek pro uložení pořádkové pokuty, konkrétně podmínky závažného ztěžování či maření správy daní. Správce daně je povinen v případě uložení pořádkové pokuty přesvědčivě ozřejmit, jaký vliv mělo neposkytnutí požadovaných údajů a listin na postup v daňovém řízení. Pokud v důsledku neposkytnutí listin nedojde k závažnému ztížení (maření) správy daní, chybí jeden ze základních předpokladů pro uložení pořádkové pokuty.

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobce: EKO Logistics s. r. o., se sídlem Tyršova 68, Týnec nad Labem, zastoupen Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha 13, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 9. 2019, č. j. 40401/19/5100-41451-712241, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 18. 3. 2021, č. j. 43 Af 41/2019-34, takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobci se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Předmětem sporu v této věci je posouzení oprávněnosti postupu správce daně spočívajícího v uložení pořádkové pokuty žalobci za závažné ztěžování správy daní ve smyslu § 247 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[2] Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) uložil žalobci rozhodnutím ze dne 20. 2. 2019, č. j. 663340/19/2111-60563-208124 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“), pořádkovou pokutu ve výši 10 000 Kč, neboť žalobce ve stanovené lhůtě bez dostatečné omluvy nevyhověl výzvě k poskytnutí údajů a listin ze dne 10. 1. 2019, ani opakovaně výzvě ze dne 16. 1. 2019.

[3] Proti prvostupňovému rozhodnutí se žalobce bránil odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 9. 2019, č. j. 40401/19/5100-41451-712241 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl.

II. Rozsudek krajského soudu

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu ke Krajskému soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), který jí v záhlaví specifikovaným rozsudkem vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Soud se nejprve zabýval povahou institutu pořádkové pokuty a poukázal na některá jeho specifika oproti přestupkům (jiným správním deliktům). Uvedl, že na řízení o uložení pořádkové pokuty nedopadá zákon č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich. Neshledal proto důvodnými námitky žalobce, že mu správce daně nesdělil důvody „obvinění“ v oznámení o zahájení řízení, neumožnil mu seznámit se s podklady rozhodnutí a neposkytl mu lhůtu k přípravě obhajoby.

[6] Soud nepřisvědčil ani tvrzení žalobce, že správce daně vyžadoval údaje vztahující se k jeho vlastní daňové povinnosti. Stejně tak odmítl jeho obranu, že nepředložení podkladů bylo v souladu se zásadou zákazu sebeobviňování, či tvrzení, že uložení pořádkové pokuty bylo vyloučené s ohledem na možnost správce daně provést místní šetření.

[7] Za důvodnou naopak považoval krajský soud námitku, že správce daně (žalovaný) nedostatečně odůvodnil naplnění podmínky pro uložení pořádkové pokuty spočívající v závažném ztěžování správy daní. Správce daně i žalovaný pouze obecně tvrdili, že žalobce bez dostatečné omluvy neposkytl požadované doklady a další údaje, které byly nezbytné pro správné stanovení daňové povinnosti jiného daňového subjektu (společnosti Muramax RP Golding s. r. o., dále jen „Muramax“). Z napadeného rozhodnutí, ani jemu předcházejícího prvostupňového rozhodnutí však není zřejmá úvaha, jak konkrétně se nepředložení požadovaných dokumentů promítlo do daňového řízení se společností Muramax. Daňové orgány se v tomto ohledu v podstatě omezily na parafrázi zákonných ustanovení.

[8] Soud zdůraznil, že předpokladem uložení pořádkové pokuty podle § 247 odst. 2 daňového řádu není pouhé ztěžování správy daní, ale její závažné ztěžování či maření. V této souvislosti odkázal na rozsudky Kraj-

ského soudu v Brně ze dne 28. 4. 2020, č. j. 30 Af 14/2018-43, a Krajského soudu v Ostravě ze dne 23. 4. 2015, č. j. 22 Af 105/2013-34. Přihlédl rovněž ke skutečnosti, že správce daně vůči žalobci nečinil žádné další úkony za účelem získání požadovaných listin (např. další výzva, místní šetření, daňová kontrola). Dále uvedl, že napadené rozhodnutí neobsahuje žádnou konkrétní úvahu o nezbytnosti všech požadovaných listin a údajů pro správu daní, ani zdůvodnění, proč nelze požadované podklady získat od jiných orgánů veřejné moci. Povinnosti specifikovat, v čem konkrétně spočívá závažné ztížení správy daní, se nelze zprostit ani zcela obecným odkazem na možné porušení zásady mlčenlivosti či blíže nespecifikovaným rizikem zmaření prošetřování. Krajský soud tedy shledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným, pročež jej zrušil podle § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“).

III. Obsah kasační stížnosti

[9] Proti rozsudku krajského soudu brojí žalovaný (stěžovatel) kasační stížností z důvodu jeho nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti.

[10] Stěžovatel nejprve odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž se lze v případě zrušení správního rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost zabývat pouze tím, zda byl závěr o nepřezkoumatelnosti správný či nikoliv. Z této judikatury pak rovněž vyplývá, že zrušení pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno pouze těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí.

[11] Takovou vadou však napadené rozhodnutí netrpí. V prvostupňovém rozhodnutí správce daně konkrétně a srozumitelně uvedl, že z průběhu daňového řízení se společností Muramax vyplynulo, že žalobce přijímal od této společnosti zdanitelná plnění. Žalobce si byl vědom toho, za jakým účelem vyžadoval správce daně poskytnutí součinnosti. Přesto však odmítl podklady předložit. Stěžovatel má za to, že v takovém případě se ze strany žalobce jedná o závažné ztěžování správy daní, neboť v důsledku neposkytnutí součinnosti nemohl správce daně porovnat informace tvrzené společností Muramax s informacemi získanými od jeho obchodního partnera (žalobce). Tato úvaha je dle stěžovatele seznatelná i z napadeného rozhodnutí a je věcně přezkoumatelná. Krajský soud měl tedy přikročit k věcnému přezkumu a vyhodnotit, zda byla tato úvaha správná. Požadavky soudu na detailnější odůvodnění považuje stěžovatel za přemrštěné, přičemž z obsahu rozsudku není ani patrné, jaké podrobnější informace by mělo napadené rozhodnutí obsahovat. Pokud se jedná o soudem odkazovanou judikaturu, považuje ji stěžovatel za nepřiléhavou, neboť se týkala skutkově odlišných situací.

[12] Za zcela irelevantní ve vztahu k posuzování správnosti prvostupňového rozhodnutí považuje stěžovatel následný průběh daňového řízení se společností Muramax. Pořádková pokuta představuje operativní nástroj k zabezpečení rychlého splnění požadované veřejnoprávní povinnosti a tím pádem i efektivního průběhu správního (zde daňového) řízení. Pořádkovou pokutou se bezprostředně vynucuje plnění příslušných procesních povinností nepeněžitě povahy. Bylo by proti smyslu samotného institutu pořádkové pokuty a proti smyslu účelného procesního jednání správce daně, aby s jejím uložením (jsou-li splněny zákonné podmínky) otálel a vyčkával např. na výsledek daňového řízení.

[13] Stěžovatel uvádí, že zákon nestanoví jako předpoklad uložení pořádkové pokuty úplné zmaření či znemožnění správy daní. Postačuje určitá intenzita ohrožení správy daní, která byla v nyní souzené věci naplněna tím, že žalobce úmyslně a bez dostatečné omluvy opakovaně neposkytoval správci daně součinnost (přičemž bylo naprosto zřejmé, že ani do budoucna ji poskytnout nehodlá). Přitom věděl, že požadované listiny a údaje zamýšlí správce daně využít při prověření skutečného stavu věci a ověření daňové povinnosti společností Muramax.

[14] Stěžovatel si je vědom skutečnosti, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí představuje vadu, již se musí soud zabývat i bez návrhu. V posuzované věci však vystavěl krajský soud závěry o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí na argumentaci, která zcela přesahovala rámec žalob-