

Univerzita Palackého v Olomouci
Právnická fakulta

Filip Ondřej

Daňové posouzení povinností vybraných poskytovatelů ubytovacích služeb

Diplomová práce

Olomouc 2022

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma „Daňové posouzení povinností vybraných poskytovatelů ubytovacích služeb“ vypracoval samostatně a citoval jsem všechny použité zdroje. Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 115 163 znaků včetně mezer.

V Olomouci dne.....,

Filip Ondřej

Tímto děkuji vedoucí mé diplomové práce JUDr. et Mgr. Taťáně Zelenské, Ph.D. za maximální ochotu, vstřícnost a za cenné rady a připomínky, kterými mi pomohla k vypracování této práce.

Obsah

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK.....	6
ÚVOD	7
1. PLATFORM ECONOMY	9
1.1 EKONOMIKA SDÍLENÍ A EKONOMIKA PLATFORMEM	9
1.2 SUBJEKTY VYSTUPUJÍCÍ V RÁMCI EKONOMIKY PLATFORMEM ..	12
1.3 VYBRANÁ OMEZENÍ TÝKAJÍCÍ SE POSKYTOVATELŮ UBYTOVACÍCH SLUŽEB V RÁMCI EKONOMIKY PLATFORMEM	13
1.3.1 POVINNOSTI POSKYTOVATELŮ UBYTOVACÍCH SLUŽEB PODLE ŽIVNOSTENSKÉHO ZÁKONA.....	13
1.3.2 SOUHLAS STAVEBNÍHO ÚŘADU SE ZMĚNOU V UŽÍVÁNÍ STAVBY A ODPOVĚDNOST ZA PŘESTUPEK PODLE STAVEBNÍHO ZÁKONA	16
1.3.3 OMEZENÍ POSKYTOVÁNÍ UBYTOVACÍCH SLUŽEB STANOVAMI SPOLEČENSTVÍ VLASTNÍKŮ JEDNOTEK.....	17
2. POVINNOSTI PODLE ZÁKONA O DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY.....	19
2.1 OBECNĚ K DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY	19
2.1.1 SYSTÉM DANĚ.....	19
2.1.2 PŘEDMĚT DANĚ.....	21
2.1.3 SUBJEKTY DANĚ.....	22
2.1.4 ZÁKLAD A SAZBA DANĚ	24
2.1.5 MÍSTO PLNĚNÍ PŘI POSKYTNUTÍ SLUŽBY	25
2.2 POVINNOSTI POSKYTOVATELŮ UBYTOVACÍCH SLUŽEB PODLE ZÁKONA O DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY	25
2.2.1 DŮLEŽITÉ ROZHODNUTÍ MĚSTSKÉHO SOUDU V PRAZE.....	26
2.2.2 NÁJEM VE SVĚTLE JUDIKATURY SOUDNÍHO DVORA EVROPSKÉ UNIE	27
2.2.3 ZÁVĚR	30
3. POVINNOSTI PODLE ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ	31
3.1 OBECNĚ K DANÍM Z PŘÍJMŮ	31
3.2 DAŇ Z PŘÍJMŮ FYZICKÝCH OSOB	31
3.3 DAŇ Z PŘÍJMŮ PRÁVNICKÝCH OSOB	35
3.4 POVINNOSTI POSKYTOVATELŮ UBYTOVACÍCH SLUŽEB PODLE ZÁKONA O DANÍCH Z PŘÍJMŮ	37
3.4.1 ZÁSADNÍ ROZHODNUTÍ MĚSTSKÉHO SOUDU V PRAZE.....	38
3.4.2 ZÁVĚR	42
4. POSOUZENÍ DALŠÍCH DAŇOVÝCH POVINNOSTÍ	44
4.1 POVINNOSTI PODLE ZÁKONA O EVIDENCI TRŽEB.....	44
4.2 POVINNOSTI PODLE ZÁKONA O MÍSTNÍCH POPLATCÍCH	46

4.2.1 POPLATEK Z POBYTU	47
ZÁVĚR.....	50
PŘÍLOHA Č. 1 – GRAFICKÉ ZNÁZORNĚNÍ IDENTIFIKACE PŘEDMĚTU DANĚ Z PŘÍJMŮ	52
BIBLIOGRAFIE	53
ABSTRAKT	58
ABSTRACT	58
KLÍČOVÁ SLOVA	60
KEY WORDS	60

Seznam použitých zkratek

Právní předpisy:

DŘ – Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

LZPS – Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů.

OZ – Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

SŘS – Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.

SZ – Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů.

ZDPH – Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

ZDPřij – Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

ZET – Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů.

ZMP – Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

ŽivZ – Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů.

Soudy:

NSS – Nejvyšší správní soud

SDEU – Soudní dvůr Evropské unie

ÚS – Ústavní soud

Ostatní:

DPH – Daň z přidané hodnoty

Úvod

Daně jsou jedním z nejdůležitějších příjmů do státního rozpočtu, přičemž je na státu samotném, aby si zajistil efektivní správu daně, nicméně ne vždy je to tak jednoduché. Na poli ekonomiky platforem vznikají takové subjekty (Airbnb aj.) jež mohou správu daně podstatně ztížit, jelikož je to právě zákon, který musí výběr konkrétní daně zakotvit. Legislativa totiž nemusí tak pohotově reagovat na „nové hráče“ a jejich uživatele, kteří za jejich účasti poskytují plnění, na které by se podle mého názoru měly vztahovat nejen daňové povinnosti.

Právě legislativní nečinnost, jež je s ohledem na výše uvedené subjekty v České republice přítomna¹, vytváří v našem právním řádu značnou právní nejistotu zejm. v otázce volby aplikace mezi odlišnými daňovými režimy². Tato nejistota může výše uvedené subjekty stimulovat k plnění svých daňových povinností způsobem, jež můžeme nazývat jako tzv. daňový oportunistus³, kdy si takový subjekt zpravidla bude volit cestu uplatnění toho pro sebe nejvýhodnějšího daňového režimu, kdy v našem právním prostředí může jít dokonce o úplné osvobození od daně.

Téma daňového posouzení povinností vybraných poskytovatelů ubytovacích služeb jsem si vybral právě kvůli jeho aktuálnosti, přičemž se jedná o téma, jež je hojně diskutováno do dnešního dne nejen v odborné veřejnosti. Téma jsem si dále vybral kvůli jisté potřebnosti téma zpracovat na akademické půdě jako kvalifikační práci se zohledněním teoretických východisek a praktické aplikace příslušných právních institutů ve světle vnitrostátního a komunitárního práva a judikatury.

Cílem této práce je vymezit základní pojmy tak, aby je bylo možno legislativně uchopit a dále jednoznačně stanovit podmínky uplatňování jednotlivých daňových a dalších povinností poskytovatelů ubytovacích služeb, kteří tyto služby poskytují prostřednictvím internetových platforem (Airbnb aj.) a to zejména ve světle relevantní odborné literatury a rozhodovací praxe nejen vnitrostátních soudů.

V rámci mé práce jsem stanovil tři výzkumné otázky, tedy zaprvé „Jaké povinnosti lze vymezit ve vztahu k poskytovatelům ubytovacích služeb, jež poskytují ubytovací služby prostřednictvím internetových platforem v rámci zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty?“, zadruhé „Jaké povinnosti lze ve vztahu k takovým poskytovatelům vymezit v rámci

¹ Výjimku z této nečinnosti by snad mohla představovat jen novela ZMP viz oddíl 4.2.1.

² Tyto daňové režimy se budou v našem právním prostředí především týkat otázky danění nájmu a danění ubytovacích služeb.

³ OEI, Shu-Yi. RING, Diane M. Can Sharing Be Taxed? *Washington University Law Review*, 2016, roč. 93, č. 4, s. 41-42.

zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů?“ a za třetí „Jaké povinnosti lze ve vztahu k takovým poskytovatelům vymezit v rámci zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb a v rámci zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích?“

Pro zodpovězení těchto otázek budu analyzovat relevantní právní úpravu, a to jak vnitrostátní, tak komunitární, dále provedu rozbor odborné literatury a judikatury, a to nejen zásadního nálezu Ústavního soudu nebo judikatury Soudního dvora Evropské unie, ale i judikatury Nejvyššího správního soudu a dalších obecných soudů.

Co se týče vědeckých metod, jež budu v této práci používat, bude se vždy v rámci kapitol jednat nejprve o teoretické vymezení příslušných institutů zejm. podle odborné literatury, k čemuž využiji zejména metodu deskripce, dále použiji analýzu, přičemž budu analyzovat jednotlivé právní předpisy ve světle zmíněné judikatury a také judikaturu samotnou, z čehož pomocí syntézy vyvodím závěr kapitoly.

Práce je členěna do čtyř kapitol, dále do jednotlivých podkapitol a oddílů. V první kapitole se zabývám definicí a subjekty ekonomiky platforem a následně analyzuji judikaturu, která stanoví poskytovatelům ubytovacích služeb v rámci ekonomiky platforem jiné než daňové povinnosti, přičemž mám za to, že tyto povinnosti s daňovými povinnostmi nepochybně souvisí a to zejm. s ohledem na identifikaci daňových subjektů. V druhé kapitole vymezuji daňové povinnosti těchto poskytovatelů dle zákona o dani z přidané hodnoty. Ve třetí kapitole poté vymezuji daňové povinnosti těchto poskytovatelů dle zákona o daních z příjmů. Ve čtvrté kapitole se zabývám povinnostmi, jež těmto poskytovatelům vyplývají ze zákona o evidenci tržeb a ze zákona o místních poplatcích.

1. Platform economy

1.1 Ekonomika sdílení a ekonomika platformem

Pro účely této práce je nutné správně definovat pojem ekonomiky sdílení a pojem **ekonomiky platformem**. Definici těchto pojmů považuji za značně důležitou, neboť pro oba tyto pojmy platí, že jsou s nimi vybrané subjekty, jejichž vymezení je pro účely mé práce zásadní – internetové platformy⁴, např. Airbnb⁵, Uber⁶, spjatý.

Nejprve bych se chtěl zabývat samotným pojmenováním těchto pojmů, z tohoto hlediska se totiž nejedná o unifikované pojmy⁷, lze se s nimi setkat v různých variantách, Barancová např. užívá označení *kolaborativna ekonomika (collaborative economy)*, často nejen v literatuře nalezneme pojem *sdílená ekonomika*⁸ (*sharing economy*).

V zahraniční literatuře se můžeme setkat také s označením *crowd-based capitalism*, toto označení však v zahraničí není tak rozšířeno, jako pojem *sharing economy*.⁹

Oproti výše uvedeným variantám je však vhodnější označení ekonomika sdílení, dle Pichrta se totiž jedná o označení významově „přiléhavější“ z hlediska jazyka českého¹⁰ oproti označení *sdílená ekonomika*.

Pichrtovi se však jako ještě přiléhavější (než označení ekonomika sdílení) jeví označení **ekonomika platformem**¹¹ (*platform economy*).

Jak jsem již předestřel na úvod kapitoly, mám za to, že ekonomika sdílení a **ekonomika platformem** jsou dva odlišné pojmy.

Co mají tyto pojmy společného je samotný prvek **sdílení**, do jisté míry lze konstatovat, že „[...] historie lidstva je spojena již od dob kmenových společenství s různými podobami předobrazů kooperací založených na sdílení nástrojů, postupů apod. Podíváme-li se pak do

⁴ Tato práce se zabývá posouzením daňových povinností poskytovatelů ubytovacích služeb, jež poskytují služby právě prostřednictvím těchto internetových platform.

⁵ AIRBNB Inc. *About us* [online]. Airbnb.com [cit. 21. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://news.airbnb.com/about-us/>.

⁶ UBER TECHNOLOGIES Inc. *About us* [online]. Uber.com [cit. 21. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.uber.com/us/en/about/>.

⁷ CODAGONE, Cristiano, MARTENS, Bertin. *Scoping the Sharing Economy: Origins, Definitions, Impact and Regulatory Issues* [online]. Institute for Prospective Technological Studies Digital Economy Working Paper 2016/01, JRC100369, 10. května 2016 [cit. 7. července 2022]. Dostupné z: https://joint-research-centre.ec.europa.eu/publications/scoping-sharing-economy-origins-definitions-impact-and-regulatory-issues_en.

⁸ V této podobě je pojem v tuzemsku hojně užíván viz usnesení vlády České republiky ze dne 4. září 2017, č. 615/2017.

⁹ SUNDARARAJAN, Arun. *The Sharing Economy. The End of Employment and the Rise of Crowd-Based Capitalism*. Cambridge (Massachusetts): The MIT Press, 2016, s. 27.

¹⁰ PICHRT, Jan. *Problematika sdílené ekonomiky a ochrana výkonu závislé práce* [online]. Právní prostor, 6. srpna 2018 [cit. 30. června 2022]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/ostatni-pravo/problematika-sdilene-ekonomiky-a-ochrana-vykonu-zavisle-prace>.

¹¹ Tamtéž

relativně nedávné minulosti, najdeme tam např. *družstevnictví*, které bylo také do značné míry založeno na principech sdílení, resp. na prvcích, ve kterých bychom dnes rozeznali část znaků kolaborativní ekonomiky a sdílení – nejen nástrojů a zdrojů, ale do značné míry i sdílení výsledků této činnosti – zisku, ztrát a rizik.¹²

Slovo „sdílení“ v samotném označení pojmu ekonomika sdílení může na první pohled budít dojem, že se v důsledku tohoto pojmenování jedná o pojem, jež je oproti pojmu ekonomika platform pro účely označení jeho podstaty vhodnější, kdy již historicky jde o sdílení majetku a služeb mezi více subjekty¹³ bez ohledu na vlastnické právo, nicméně mám za to, že z hlediska současnosti (k tomuto viz níže) je mnohem relevantnější pojem **ekonomika platform** – „*In the collaborative economy it's not the idea of sharing that's new... What's different now is **the introduction of technology into the concept.***“¹⁴

Toto tvrzení podporuje i samotná skutečnost, že velmi často ani nedochází k faktickému sdílení ničeho, k čemu by měl nabízející či poptávající vlastnické právo.¹⁵

K prvku sdílení totiž přibyl v rámci moderního pojetí právě nový prvek, jakýsi mezičlánek, chceme-li „nosič“ sdílení, a to webové aplikace – **internetové platformy**.¹⁶

Dle zahraniční literatury mají moderní definice pojmu *Kollaborative Wirtschaft*¹⁷ (kolaborativní ekonomika) společné to, že kladou důraz na technologický prvek v rámci sdílení – **internetové platformy**, o čemž panuje v zahraniční vědecké literatuře široká shoda.¹⁸

Z výše uvedeného lze dovodit, že označení **ekonomika platform** v sobě zahrnuje mj. prvek sdílení a bude tedy zapotřebí také vždy splnit podmínku tohoto sdílení skrze internetové platformy. Jedná se tedy o pojem širší než pojem ekonomika sdílení, můžeme tedy dovodit, že pro **ekonomiku platform** platí, že se jedná o ekonomiku sdílení *sensu lato*.

Pro účely této práce budu tedy pracovat s pojmem **ekonomika platform**. Co do definice tohoto pojmu je třeba říci, že není snadné tento pojem definovat, neboť s nejvyšší pravděpodobností neexistuje jednotná definice tohoto pojmu.

Tento pojem lze obecně uchopit, jako „(...) *upřednostňování přístupu ke zboží dlouhodobé spotřeby a výrobním faktorům za pomoci **digitálních platform** spíše než*

¹² PICHRT, Jan. In: PICHRT, Jan a kol. *Sdílená ekonomika a delikty*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 11.

¹³ Ovšem v současnosti již za pomoci digitálních platform.

¹⁴ KNOWLEDGE AT WHARTON. *The Sharing Economy: A New Way of Doing Business* [online]. A business journal from the Wharton School of the University of Pennsylvania, 11. prosince 2015 [cit. 6. července 2022]. Dostupné z: <https://knowledge.wharton.upenn.edu/article/the-sharing-economy-a-new-way-of-doing-business/>.

¹⁵ PICHRT: *Sdílená ekonomika a delikty*..., s. 12.

¹⁶ Tamtéž s. 11.

¹⁷ Budeme-li se bavit o moderním pojetí tohoto pojmu, mám za to, že pro něj lze užít též označení ekonomika platform.

¹⁸ ZIMMERMANN, Vita. *Der Konsument in der digital-kollaborativen Wirtschaft. Eine empirische Untersuchung der Anbieterseite auf C2C-Plattformen*. Wiesbaden: Springer Gabler, 2017, s. 15.

vlastnictví tohoto zboží a výrobních faktorů.“¹⁹ Oxfordský slovník definuje ekonomiku platform jako ekonomický systém, v němž mohou lidé sdílet mj. majetek a služby, většinou prostřednictvím internetu²⁰, resp. internetových platform, přičemž oproti definici výše, v této definici není kumulativní podmínkou, aby docházelo ke sdílení prostřednictvím internetových platform (tato možnost je zde pouze demonstrativně uvedena), mám tedy za to, že definice z Oxfordského slovníku zahrnuje pouze ekonomiku sdílení *stricto sensu*.

Abychom se mohli zabývat tím, zda se pohybujeme v rámci ekonomiky platform, potřebujeme podrobnou definici. Tuto definici nám poskytla Evropská komise ve svém sdělení, kde vymezila ekonomiku platform takto: „*Pro účely tohoto sdělení pojem „ekonomika sdílení“²¹ označuje obchodní modely, v nichž jsou činnosti usnadňovány platformami pro spolupráci, které vytvářejí otevřený trh pro dočasné využívání zboží nebo služeb často poskytovaných soukromými osobami. [...] Transakce v rámci ekonomiky sdílení²² obecně nezahrnují změnu vlastnictví a mohou být prováděny pro zisk i neziskově.*“²³ Tato definice již v sobě zahrnuje jak prvek sdílení, tak prvek sdílení prostřednictvím internetových platform, proto mám za to, že tato definice je právě nejvhodnějším vymezením **ekonomiky platform**.

Vymezme si tedy nyní znaky ekonomiky platform. Staša tyto znaky dělí na a) pojmové znaky, b) typické znaky, jež nejsou pojmovými znaky, c) obecně indiferentní charakteristiky.

Pojmovými znaky ekonomiky platform tedy jsou:

- krátkodobé poskytování téhož zboží nebo služby z téhož zdroje po řadě neurčitému okruhu konzumentů,
- zprostředkování pomocí platformy konfrontující nabídku a poptávku a umožňující dálkový přístup v reálném čase.²⁴

Aby se jednalo o sdílení uvnitř ekonomiky platform, je třeba naplnit pojmové znaky ekonomiky platform. Nenaplněním jednoho nebo dvou typických znaků ještě nemusí znamenat, že se o takové sdílení nejedná. Pro typické znaky ekonomiky platform bude platit, že:

¹⁹ MAREK, David a kol. *Sdílená ekonomika – Bohatství bez vlastnictví* [online]. Deloitte, 24. dubna 2017 [cit. 30. června 2022]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/deloitte-analytics/Sdilená-ekonomika.pdf>.

²⁰ OXFORD UNIVERSITY PRESS. *Definition of sharing economy noun from the Oxford Advanced Learner's Dictionary* [online]. Oxford Learner's Dictionaries, 1. ledna 2022 [cit. 30. června 2022]. Dostupné z: <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/sharing-economy>.

²¹ Pozn. ekonomika platform.

²² Dito

²³ Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a Výboru regionů ze dne 2. června 2016, COM(2016) 356 final, s. 3.

²⁴ STAŠA, Josef. In: PICHRT, Jan a kol. *Sdílená ekonomika a delikty...*, s. 108.

- přímým poskytovatelem užitého výkonu bude jedinec (jednotlivá FO),
- při konzumaci zboží či služby nedojde ke změně vlastnictví zboží či zdroje služby.²⁵

V rámci obecně indiferentních charakteristik budeme vymezovat spojitosti s profesním chováním přímého poskytovatele zboží či služby a ziskuchtivosti.²⁶ Vymezení těchto spojitostí má relevanci pro české právo zejména ve vztahu k tomu, zda se bude jednat o podnikání či nikoli. To, zda se jedná o podnikání je totiž pro účely mé práce ve vztahu k povinnostem samotných poskytovatelů ubytovacích služeb zásadní, zejména tedy ve vztahu k dani, přičemž v rámci práce si vymezíme tento pojem ve světle právních předpisů jak veřejného práva (ŽivZ), tak soukromého práva (OZ).

1.2 Subjekty vystupující v rámci ekonomiky platform

Pro přehlednou orientaci v rámci této práce mám za to, že je zapotřebí si vymezit základní subjekty, jež se budou v rámci stanovení daňových povinností vyskytovat, přičemž tyto subjekty lze v první řadě vymezit podle **jejich postavení v právním vztahu**.

Z hlediska **postavení subjektů v právním vztahu** lze tyto subjekty rozdělit na **poskytovatele (ubytovacích) služeb** a na **zprostředkovatele (ubytovacích) služeb**, kdy poskytovatelem služby bude fyzická nebo právnická osoba poskytující službu, jež bude představovat zdanitelné plnění nebo jinou povinnost se zdanitelným plněním související. Zprostředkovatelem služby bude 1) subjekt ekonomiky platform 2) subjekt, který bude zpravidla vystupovat jako subjekt stojící mezi poskytovatelem služby a příjemcem služby. Toto postavení ad 2) nicméně nevylučuje způsobilost zprostředkovatele služby vystupovat za určitých okolností jako poskytovatel služby, a to v případě, kdy bude zprostředkovatel přímo poskytovat službu příjemci.²⁷

Zprostředkovatele služeb (subjekty ekonomiky platform) můžeme dále členit podle **sektoru, v němž je služba poskytována na poskytovatele ubytovacích služeb**²⁸, jež jsou

²⁵ STAŠA, Josef. In: PICHRT, Jan a kol. *Sdílená ekonomika a delikty...*, s. 108.

²⁶ Tamtéž

²⁷ SEJKORA, Tomáš. In: PICHRT, Jan a kol. *Sdílená ekonomika – sdílený právní problém?* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 197.

²⁸ FOJTÍK, Jiří. *Informace k daňovému posouzení povinností poskytovatelů ubytovacích služeb (Airbnb a další)* [online]. Finanční správa ČR, 11. října 2017 [cit. 27. října 2022]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2017-10-11_Info_k_danovemu_posouzeni_povinnosti_poskytovatel.pdf.

poskytovány prostřednictvím internetové platformy (Airbnb aj.). a *poskytovatele přepravních služeb*²⁹, jež jsou poskytovány prostřednictvím internetové platformy (UBER aj.).

1.3 Vybraná omezení týkající se poskytovatelů ubytovacích služeb v rámci ekonomiky platform

Pro účely této práce se budu blíže zabývat vybranými omezeními, jež se týkají poskytovatelů ubytovacích služeb v rámci ekonomiky platform, přičemž tyto povinnosti mohou souviset s daňovými povinnostmi těchto poskytovatelů a to např. s ohledem na možné usnadnění správy daně týkající se těchto subjektů, spočívající v jejich snadnější identifikaci.

Dále je důležité zmínit, že problematika povinností poskytovatelů ubytovacích služeb, kteří tyto služby poskytují prostřednictvím ekonomiky platform, vedla k vytvoření metodiky Veřejného ochránce práv, ve které jsou dále uvedeny další povinnosti těchto poskytovatelů např. povinnosti vyplývající ze zákona č. 260/1993 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů nebo také povinnosti vyplývající ze zákona č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů a další povinnosti³⁰, tyto povinnosti však nebudou předmětem této práce.

1.3.1 Povinnosti poskytovatelů ubytovacích služeb podle živnostenského zákona

Velmi důležitým rozhodnutím, jež bude mít dle Radvana významný přesah mj. **do daňového práva**³¹, je rozhodnutí NSS ze dne 14. 1. 2020 č. j. 3 As 360/2017-35.

Nejvyšší správní soud řešil kasační stížnost proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „živnostenský úřad“), jímž byla zamítnuta žaloba stěžovatele podle § 65 an. SŘS, která byla podána proti rozhodnutí Městského úřadu Český Krumlov, jímž byla v rámci živnostenské kontroly stěžovateli uložena pokuta ve výši 9.000 Kč za spáchání správního deliktu, jehož se stěžovatel dopustil tím, **že nezajistil, aby byla provozovna, v níž provozuje živnost s předmětem podnikání výroba, obchod a služby, řádně označena dle ustanovení § 17 odst. 7 a odst. 8 ŽivZ.**

²⁹ FOJTÍK, Jiří. *Informace k daňovému posouzení povinností poskytovatelů přepravních služeb (UBER)* [online]. Finanční správa ČR, 29. května 2017 [cit. 27. října 2022]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2017_DPH_Info-k-danovemu-posouzeni-povinnosti-poskytovatelu-.pdf.

³⁰ OMBUDSMAN. *Ombudsman radí se sdílenou ekonomikou: povinnosti vyplývající z krátkodobých pronájmů nebo z poskytování přepravy* [online]. Kancelář veřejného ochránce práv, 6. prosince 2019 [cit. 11. prosince 2022]. Dostupné z: <https://www.ochrance.cz/aktualne/ombudsman-radi-se-sdilenou-ekonomikou-povinnosti-vyplyvajici-z-kratkodobych-pronajmu-nebo/>.

³¹ TÝDEN V JUSTICI. *1. březen 2020* [online]. Česká televize, 1. března 2020 [cit. 27. října 2022]. Dostupné z: <https://www.ceskatelevize.cz/porady/11129264015-tyden-v-justici/320281381900301/>.

Při rozhodování o kasační stížnosti zohlednil NSS skutkový stav zjištěný živnostenským úřadem: „Živnostenský úřad zjistil, že žalobce pronajímá rekreační objekt ev. č. X na adrese M., a to k celoročnímu ubytování pro 6 až 8 osob. V nabídce je uvedena cena za pobyt s tím, že **nezahrnuje energie nad 50 kWh, spotřebu plynu za otop a turistický poplatek 15 Kč za osobu a den**. Z webových stránek [www. lipno.cz](http://www.lipno.cz) bylo úřadem rovněž zjištěno, že v ceníku jsou uvedeny informace o termínech pobytu včetně možnosti ubytování na Silvestra s tím, že **v ceně pobytu je zahrnuto i poskytování ložního prádla, dřevo v omezeném množství a zapůjčení lodí**. V informacích jsou uvedeny taktéž údaje o příjezdu a odjezdu ubytovaných hostů a **možnosti provedení úklidu žalobcem za poplatek 500 Kč**. Současně jsou zájemci o ubytování upozorněni na to, že kouření je možné jen na zahradě a že je zakázán pobyt „domácích mazlíčků“. Při místním šetření dne 29. 6. 2016 pak úřad ověřil, že se v žalobcově případě jedná o rekreační chatu, která není označena údaji v souladu s § 17 odst. 7 a 8 živnostenského zákona.“³²

Živnostenský úřad dospěl k závěru, že objekt, v němž jsou poskytovány **ubytovací služby** je provozovnou ve smyslu ustanovení § 17 ŽivZ a stěžovatel měl zajistit, aby provozovna byla řádně označena.

S odkazem na závěr podkapitoly 1.1 lze tedy v tomto kontextu připomenout, že je podstatné, zda se jedná o (živnostenské) podnikání, kdy o podnikání ve smyslu definice, kterou nám dává ŽivZ v ustanovení § 2, je **soustavná činnost provozovaná samostatně, vlastním jménem, na vlastní odpovědnost a za účelem dosažení zisku**. Dle mého názoru se, až na výjimku níže, jedná o soubor jasně a srozumitelně vymezených kritérií, které musí daný subjekt kumulativně splnit, aby po něm mohla být uplatňována odpovědnost viz výše. Problém by případně mohl budit prvek **soustavnosti**, je třeba si stanovit, kdy už se bude jednat o podnikání – živnost, přičemž se musí „(...) **jednat o činnost trvalého charakteru nebo vykonávanou opakovaně a pravidelně, byť třeba jen několikrát či jednou v roce** (...) Činnost jednorázová, nahodilá, vykonávaná výjimečně není živnostenským podnikáním“³³, nicméně pro účely naplnění znaku **soustavnosti** je zapotřebí přihlídnout **k povaze činnosti** a posuzovat její vždy *ad hoc*.

ŽivZ poté uvádí výčet výjimek v ustanovení § 3 ŽivZ, kdy v § 3 odst. 3 písm. ah) ŽivZ stanovuje zákon výjimku ohledně *pronájmu nemovitostí, bytů a nebytových prostor*.

³² Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 1. 2020, č. j. 3 As 360/2017-35, bod 2.

³³ KUNŠTÁTOVÁ, Tatiana. In: KUNŠTÁTOVÁ, Tatiana a kol. *Živnostenský zákon. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2019, s. 41 (§ 2).

Jako zásadní bod tohoto rozhodnutí shledávám bod 16, ve kterém NSS uvedl, že: „Výjimka obsažená v ustanovení § 3 odst. 3 živnostenského zákona má pak za cíl z činností, jež by jinak podléhaly obecné definici živnosti, vyloučit takové, které, i když z nich eventuálně rovněž plyne zisk, za soustavnou výdělečnou činnost ve smyslu výše uvedeném z důvodů hodných zvláštního zřetele považovat nelze. V případě písmene a) se **jedná o činnosti spojené zpravidla se správou vlastního majetku, konkrétně s pronájmy nemovitostí, především bytů a domů**. Není ovšem racionální důvod, aby do výluky spadaly všechny typy pronájmu, žádoucí je to pouze u některých, v tomto případě u pronájmu, který se **řídí ustanovením § 2235 a násl. občanského zákoníku a jehož charakteristickým znakem je zajištění bydlení**.”³⁴

Samotný znak zajištění bydlení, jako samotný důvod (kauza), proč se strany smlouvy zavazují, je dle mého velmi podstatným odlišujícím kritériem, které nám bude spolu s naplněním výše uvedeného smluvního typu (nájem bytu a nájem domu) **zásadně dávat odpověď na otázku kdy se bude jednat o pronájem nemovitosti pro daňové účely**.

Zajištění bydlení (bytových potřeb) rozebíral také ÚS ve svém nálezu ze dne 12. března 2001, sp. zn. II. ÚS 544/2000, kde ÚS uvedl, že „Výkon práva na bydlení se tedy nevztahuje pouze na užívání plochy vymezené stavebně technickým uspořádáním, ale také na uspokojování potřeb bydlení, **které v současné době nespočívají pouze v přenocování, ale v celém komplexu zajišťování potřeb člověka v jeho materiální i duševní rovině**.”³⁵

O **ubytovací službu** se bude typicky jednat v situaci, kdy poskytovatel ubytovací služby poskytuje k ubytovací službě další služby spojené s ubytováním (tedy např. úklid, snídaně aj.), ovšem za současného splnění předpokladu, že nebudou kumulativně splněny výše uvedené podmínky.

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

Za zmínku jistě stojí časové tzv. *temporální* hledisko jako dělící kritérium, kdy se často v případě poskytování ubytovacích služeb bude jednat o závazek v době trvání v rádech několika dnů či týdnů, přičemž v případě nájmu (nikoli tedy v případě krátkodobého nájmu) se

³⁴ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 1. 2020, č. j. 3 As 360/2017-35, bod 16.

³⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 12. března 2001, sp. zn. II. ÚS 544/2000 (N 41/21 SbNU 363), odst. 11. odůvodnění.

bude jednat o závazek v době trvání v řádech měsíců či let, nicméně shledávám užití výlučně časového hlediska jako odlišení ubytovací služby od nájmu jako nepraktické a samo o sobě nedostatečné (viz oddíl 2.2.2), lze jej však podle mého názoru užít případně jako pomocné dělicí kritérium za současného (ne)splnění podmínky zajištění bydlení resp. bytové potřeby.

Radvan ve výše uvedeném rozhodnutí spatřuje význam ve vztahu ke **správě daní**, kdy je pro správce daní velmi obtížné dohledat subjekty³⁶, jež poskytují ubytovací služby krátkodobě **např. formou Airbnb**, a tedy možnost uplatnění správně-právní odpovědnosti viz výše je novým prostředkem, jež může pomoci správcům daně také identifikovat subjekty povinné k dani, jež neplní své povinnosti a také donutit subjekty povinné k dani, aby své povinnosti dobrovolně plnily, přičemž poslední možnost představuje nejlevnější a nejefektivnější dosažení daňových příjmů.³⁷

Poskytování ubytovacích služeb je tedy živností volnou dle bodu 55. přílohy č. 4 k ŽivZ, pokud tedy bude poskytovatel ubytovacích služeb tyto služby poskytovat bez příslušného živnostenského oprávnění, bude se vystavovat riziku **odpovědnosti za přestupek podle § 61 odst. 3 písm. a) ŽivZ, za něž lze dle § 61 odst. 4 písm. c) ŽivZ uložit pokutu do výše 500.000 Kč**. Dále, pokud poskytovatelé ubytovacích služeb **neoznačí provozovnu**, mohou se dopustit přestupku **dle § 62 odst. 1 písm. g) ve spojení s § 17 odst. 7 a odst. 8 ŽivZ, za něž lze dle § 62 odst. 4 písm. c) ŽivZ uložit pokutu do výše 100.000 Kč**.

1.3.2 Souhlas stavebního úřadu se změnou v užívání stavby a odpovědnost za přestupek podle stavebního zákona

Dalším nástrojem regulace poskytování ubytovacích služeb v rámci ekonomiky platform může být institut kolaudačního rozhodnutí, popř. odpovědnost za přestupek podle zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů.

Podle ustanovení v § 126 odst. 1 SZ lze stavbu užívat jen k účelu vymezenému zejména v kolaudačním rozhodnutí, v oznámení o užívání stavby nebo v kolaudačním souhlasu, přičemž podrobné parametry, které musí konkrétní stavba dle svého určení splňovat stanovuje vyhláška č. 268/2009 Sb., o technických požadavcích na stavby, ve znění pozdějších předpisů a vyhláška č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, ve znění pozdějších předpisů. V rámci těchto předpisů lze odlišit **stavbu pro bydlení** (§ 2 písm. a) vyhlášky č. 501/2006 Sb., § 39 a 40 vyhlášky č. 268/2009 Sb.) a **stavbu ubytovacího zařízení** (§ 2 písm. c) vyhlášky č. 501/2006 Sb.), přičemž se má za stavbu ubytovacího zařízení

³⁶ Na což podle Radvana tyto subjekty často spoléhají.

³⁷ TÝDEN V JUSTICI. 1. březen 2020 [online]. Česká televize, 1. března 2020 [cit. 27. října 2022]. Dostupné z: <https://www.ceskatelivize.cz/porady/11129264015-tyden-v-justici/320281381900301/>.

taková stavba nebo její část, kde je **poskytováno ubytování a služby s tím spojené...**, technické požadavky jsou na takovou stavbu poté kladeny dle ustanovení v § 43 až 45 vyhlášky č. 268/2009 Sb.

V případě využívání stavby, jež byla kolaudována jako stavba pro bydlení, za účelem poskytování ubytovacích služeb (tedy nikoli k zajištění bydlení, resp. bytové potřeby viz oddíl 1.3.1), tedy v rozporu s § 126 odst. 1 SZ se **může poskytovatel ubytovací služby dopustit přestupku podle § 178 odst. 1 písm. g) SZ, přičemž za takový přestupek lze uložit pokutu do 500.000 Kč dle § 178 odst. 3 písm. c) SZ.**

Vlastníci bytů, kteří v nich chtějí poskytovat ubytovací služby, musí požádat stavební úřad o souhlas se změnou v užívání stavby dle § 126 odst. 2 SZ, nicméně tato změna musí být v souladu s ustanovením § 126 odst. 3 SZ, a tedy tato změna musí být v souladu s územně plánovací dokumentací, s cíli a úkoly územního plánování, s obecnými požadavky na výstavbu aj.³⁸

1.3.3 Omezení poskytování ubytovacích služeb stanovami společenství vlastníků jednotek

Usnesením Městského soudu v Praze ze dne 21. listopadu 2019, č. j. 80 Cm 8/2018-111 byl zamítnut návrh na vyslovení neplatnosti rozhodnutí shromáždění společenství vlastníků jednotek (dále jen „SVJ“), kterým bylo schváleno znění nových stanov, přičemž tímto novým zněním mělo dojít k omezení vlastníků bytů, jež se rozhodli poskytovat ve svých bytech ubytovací služby např. prostřednictvím platformy Airbnb.

Městský soud v Praze konstatoval, že navrhovatel své vlastnické právo vykonává způsobem, který ostatní vlastníky omezuje ve výkonu jejich zcela totožných práv, soud dále shledal, že při poskytování krátkodobých pronájmů (resp. ubytovacích služeb) navrhovatelem v daném případě dochází k porušení stavebních a daňových předpisů. Soud dále konstatoval, že není v rozporu s právními předpisy, pokud ostatní vlastníci omezí vlastnické právo navrhovatele prostřednictvím nejvyššího orgánu SVJ.³⁹

Proti tomuto usnesení podal navrhovatel odvolání k Vrchnímu soudu v Praze, přičemž ten ve svém usnesení ze dne 13. října 2021, č. j. 6 Cmo 86/2020-167 ve výroku I. pozměnil tak, že **prohlásil** mj. ustanovení z nových stanov, jež znělo: „*Společenství vlastníků bytového domu*

³⁸ KOMEDOVÁ, Pavlína. *Ubytování není bydlení. K legálnímu provozu Airbnb je třeba rekolaudovat byt nebo dům na novou funkci* [online]. ESTAV.cz, 3. listopadu 2021 [cit. 11. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.estav.cz/cz/10192.ubytovani-neni-bydleni-k-legalnimu-provozu-airbnb-je-treba-rekolaudovat>.

³⁹ DIMUN, Petr. *Soud: Společenství vlastníků nemůže omezovat krátkodobé pronájmy typu Airbnb* [online]. Česká justice, 10. prosince 2021 [cit. 12. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.ceska-justice.cz/2021/12/soud-spolecenstvi-vlastniku-nemuze-omezovat-kratkodobe-pronajmy-typu-airbnb/>.

[adresa] deklaruje, že tento bytový dům je s ohledem na počet bytových jednotek v domě určen převážně k trvalému bydlení vlastníků, jejich rodinných příslušníků a nájemníků, **nikoliv k poskytování ubytovacích služeb nebo opakovanému krátkodobému pronájmu kratšímu 3 měsíců.** K využívání jednotky k poskytování ubytovacích služeb nebo opakovanému krátkodobému pronájmu je třeba souhlasu všech členů společenství. Shromáždění souhlas k užívání jednotky k poskytování ubytovacích služeb nebo opakovanému krátkodobému pronájmu neudělí nebo udělený souhlas odejme, existuje-li riziko, že poskytováním ubytovacích služeb nebo opakovaným krátkodobým pronájmem dojde k rušení nočního klidu, zvýšení bezpečnostního rizika v domě nebo na pozemku, neúměrnému zvýšení produkce komunálního odpadu uživateli domu nebo neúměrnému znečištění společných prostor domu nebo pozemku, anebo v minulosti již takový stav nastal...⁴⁰ **za ustanovení, jež není rozhodnutím shromáždění SVJ (§ 245 OZ).**

Odvolací soud v bodě 24. svého rozhodnutí uvádí, že: „Pokud jde o otázku krátkodobých pronájmů bytu⁴¹, tak odkaz soudu na dikci ustanovení § 1012 občanského zákoníku by měl uplatnění, ale v jiném typu řízení, respektive v řízení o jiném typu návrhu (žaloby). Toto řízení by se týkalo vlastníků navzájem, nešlo by o řízení mezi vlastníkem a společenstvím vlastníků jednotek, ale mezi dotčenými vlastníky navzájem. **Žaloba by vycházela z vlastnictví, nikoli z členství ve společenství vlastníků jednotek.**“⁴²

Odvolací soud následně uvádí, že i s odkazem na ustanovení § 1175 OZ, jež ve svém odst. 1 stanoví, že: „Vlastník jednotky má právo svobodně spravovat, výlučně užívat a uvnitř stavebně upravovat svůj byt jakož i užívat společné části, nesmí však ztížit jinému vlastníku jednotky výkon stejných práv ani ohrozit, změnit nebo poškodit společné části.“⁴³ lze využít argumentaci v souladu s tímto ustanovením, avšak v jiném typu návrhu (žaloby), jež by se týkalo vlastníků navzájem.

Mám za to, že z logiky věci takové rozhodnutí *ad hoc* však ani nemůže být způsobilé přinést plošné omezení poskytovatelů ubytovacích služeb v rámci ekonomiky platform či omezení „signifikantnějšího“ charakteru, na rozdíl od rozhodnutí Městského soudu v Praze viz výše, jež by dle mého názoru mohlo založit „nebezpečný“ *precedens* v podobě omezování poskytovatelů ubytovacích služeb v rámci ekonomiky platform prostřednictvím přijímání nových stanov rozhodnutím shromáždění SVJ.

⁴⁰ Rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 13. října 2021, č. j. 6 Cmo 86/2020-167, výrok I.

⁴¹ Pozn. ubytovacích služeb.

⁴² Rozhodnutí Vrchního soudu v Praze ze dne 13. října 2021, č. j. 6 Cmo 86/2020-167, bod 24.

⁴³ § 1175 odst. 1 OZ.

2. Povinnosti podle zákona o dani z přidané hodnoty

2.1 Obecně k dani z přidané hodnoty

2.1.1 Systém daně

Daň vymezuje Boháč jako peněžité, zákonné, nedobrovolné, nenávratné, neúčelové, neekvivalentní plnění ukládané státem, nebo jinými veřejnoprávními korporacemi, které je zároveň příjmem do státního rozpočtu.⁴⁴ „*Daně chápeme jako obecnou zátěž, která obyvatele státu podle jejich příjmů, majetku a kupní síly zavazuje k financování státu.*“⁴⁵

Ústavní základ ukládání daní a poplatků je položen v rámci čl. 11 odst. 5 LZPS, podle nějž lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Tato zásada vyjádřená v čl. 11 odst. 5 LZPS, tedy *nullum tributum sine lege*, se vztahuje **na všechny daně v širším slova smyslu** (patří tam tedy i mj. místní poplatky srov. podkapitola 4.2).⁴⁶ „*Toto ustanovení je základní ústavní daňovou kautelou.*“⁴⁷

Tato kapitola pojednává o dani z přidané hodnoty. Z hlediska možnosti přesunu daňového zatížení dělíme daně na daně přímé a daně nepřímé. Daň přímá zatěžuje osoby, které podle zákonodárce mají tuto daň snést tak, že se jich dotkne v rámci jejich postavení, způsobilosti a ekonomické kvality, příjem se zdaňuje při jeho vzniku. Daň nepřímá se potom vybírá od osoby, které mají možnost a někdy i povinnost přenést toto daňové břemeno na jiné osoby.⁴⁸ Příjem se v případě daní nepřímých zdaňuje při jeho spotřebě. DPH je základem nepřímého zdanění v rámci daňové soustavy České republiky a postihuje tedy spotřebu, přičemž jsou postihovány všichni daňoví poplatníci stejně, z čehož lze vyvodit závěr, že tato daň postihuje více daňové poplatníky s nižšími příjmy než daňové poplatníky s vyššími příjmy.⁴⁹

Z hlediska subjektu daně poté hradí nepřímou daň někdo jiný (poplatník), než ten, kdo ekonomicky daň nese (plátce) a hrazení daně na toho, kdo daň skutečně ekonomicky nese,

⁴⁴ BOHÁČ, Radim. *Pojem daň v daňových zákonech* [online]. Právnická fakulta, Masarykova univerzita, 24. listopadu 2011 [cit. 14. června 2021]. Dostupné z: https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/files/prispevky/02%20FINANC/Radim%20Bohac.pdf.

⁴⁵ ŠIMÁČKOVÁ, Kateřina. In: WAGNEROVÁ, Eliška a kol. *Listina základních práv a svobod. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012, s. 320 (čl. 11 odst. 5).

⁴⁶ TOMOSZEK, Maxim, VOMÁČKA, Vojtěch. In: HUSSEINI, Faisal a kol. *Listina základních práv a svobod*. 1. vydání (1. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2021, čl. 11 odst. 5 – marg. č. 141.

⁴⁷ KARFÍKOVÁ, Marie, BOHÁČ Radim. In: KARFÍKOVÁ Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, s. 155.

⁴⁸ GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vydání. Praha: Linde, 2009, s. 122-123.

⁴⁹ PAŘÍZKOVÁ, Ivana. In: HRUBÁ, SMRŽOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016, s. 360.

přenáší skrze cenu za poskytované plnění.⁵⁰ V případě daně přímé je osoba poplatníka a plátce zásadně tatáž osoba (k této problematice viz podkapitola 3.1).

Systém DPH je v ČR v současné době upraven zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Tento zákon nabyl účinnosti dnem vstupu smlouvy o přistoupení České republiky k Evropské unii v platnost (mimo ustanovení vypočtená v § 113 ZDPH, tyto pak nabyly účinnosti dne 1. května 2005).

DPH je všeobecná spotřební daň. Ze států OECD⁵¹ nemá DPH jen jeden.⁵² DPH je povinnou daní ve státech EU. Pro tuto daň je charakteristická její pokročilá harmonizace, především ve vztahu k předmětů daně a jejich rozdělení mezi členské státy a také ve vztahu k sazbám daně. V tomto smyslu je důležité zmínit mezinárodní administrativní spolupráci, jejíž zákonná úprava (zákon č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů), se týká registrace k DPH, dodání zboží do jiného členského státu EU, pořízení zboží z jiného členského státu EU a také povinnosti plátců daně ve vztahu k těmto transakcím.⁵³

Základem mechanismu fungování DPH je, že je daň vybírána na každém stupni zpracování, ale ne z celého obrátu, tedy pouze z toho, co bylo k hodnotě plnění na konkrétním stupni přidáno.⁵⁴ Je tedy mnohofázová. DPH totiž nacházíme již ve fázi tvorby, obrátu, dovozu, vývozu, poskytování služby atd., z čehož vyplývá, že se zdaňuje jen přidaná hodnota.⁵⁵

DPH se vybírá prostřednictvím plátce čili osoby, která není zamýšleným nositelem daňového břemena, plátce tedy daň vybírá od jiných osob a vybírá ji zpravidla v rámci cen svých prodejů. Z tohoto důvodu tedy nelze daň stanovit jen jednou za celé zdaňovací období, ale je nezbytné stanovit daň pro každý jednotlivý prodej neboli výstup.⁵⁶ Daň vypočtená a vybraná z výstupů se nazývá daní na výstupu, nákupy pro další produkci se nazývají vstupy a daň v rámci nich zaplacená se nazývá daní na vstupu.⁵⁷

Daň z přidané hodnoty vybírá za zdaňovací období, kterým je podle § 99 ZDPH kalendářní měsíc. V rámci zdaňovacího období se zohledňuje na straně jedné součet daně

⁵⁰ VANČUROVÁ, Alena. In: VANČUROVÁ, Alena a kol. *Daňový systém ČR 2020*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2020, s. 300.

⁵¹ The Organisation for Economic Co-operation and Development.

⁵² VANČUROVÁ: *Daňový systém ČR...*, s. 300.

⁵³ PAŘÍZKOVÁ, Ivana. In: HRUBÁ, SMRŽOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016, s. 360.

⁵⁴ VANČUROVÁ: *Daňový systém ČR...*, s. 300.

⁵⁵ PAŘÍZKOVÁ, Ivana. In: HRUBÁ, SMRŽOVÁ a kol.: *Finanční a daňové právo...*, s. 360.

⁵⁶ VANČUROVÁ: *Daňový systém ČR...*, s. 300.

⁵⁷ Tamtéž s. 303.

na výstupu z jednotlivých uskutečněných plnění a na straně druhé daň na vstupu, která je placena nepřímo skrze ceny vstupů.⁵⁸

Samotnou daň za zdaňovací období je potom rozdíl mezi součtem daně na výstupu za toto období a odpočtem daně za stejné období. Odpočet daně je upraven v rámci § 72 an. ZDPH, jež upravují podmínky nároku na odpočet daně, lze konstatovat, že odpočet daně může být menší nebo roven souhrnu daně na vstupu za zdaňovací období, v závislosti na konkrétní omezující podmínky. Výsledný rozdíl mezi součtem daně na výstupu a odpočtem daně za stejné období může být kladný nebo i záporný, v případě kladného rozdílu se jedná o vlastní daň, který je subjekt povinen odvést státu, pakliže je rozdíl záporný, nazýváme jej nadměrným odpočtem a ten představuje přeplatek nároku na odpočet DPH a tomu odpovídající nárok subjektu vůči státu na vrácení přeplatku, tedy vlastně nárok daňového subjektu vůči správci daně.⁵⁹

2.1.2 Předmět daně

Předmětem DPH jsou veškerá zdanitelná plnění, tedy taková plnění, jež nejsou osvobozené od daně. Předmět z DPH lze rozdělit na dvě základní skupiny, a to dodání zboží a poskytnutí služby.⁶⁰

Pro účely této práce bude zásadní definice pojmu **služba**, tento pojem je upraven v rámci § 14 ZDPH, jež stanoví, že poskytnutím služby se rozumí všechny činnosti, které nejsou dodáním zboží, z čehož můžeme dovodit, že se bude jednat o činnost, se kterou se nepojí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník (§13 odst. 1 ZDPH). „Z ustálené judikatury ESD⁶¹ plyne, že pojem „poskytnutí služby“ je definován autonomně a jednotně a je vlastní unijnímu právu. Pojem „poskytnutí služby“ tak má ve všech členských státech stejné vymezení.“⁶² Zákon dále v ustanovení § 14 odst. 1 až odst. 4 ZDPH obsahuje výčet případů, které jsou považovány za úplatně poskytnutou službu na základě právní fikce, § 14 odst. 5 ZDPH pak obsahuje výčet případů, které se naopak za službu nepovažují, tudíž nejsou předmětem daně. Předmětem daně je potom poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku.⁶³

⁵⁸ VANČUROVÁ: *Daňový systém ČR...*, s. 303.

⁵⁹ Tamtéž

⁶⁰ PAŘÍZKOVÁ, Ivana. In: HRUBÁ, SMRŽOVÁ a kol.: *Finanční a daňové právo...*, s. 368.

⁶¹ Resp. SDEU.

⁶² OLŠANSKÝ, Václav. In: NOVOTNÁ, Monika, OLŠANSKÝ, Václav. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 204 (§ 14).

⁶³ DRÁBOVÁ, Milena. In: DRÁBOVÁ Milena a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019, s. 246 (§ 14).

Podle § 2 odst. 1 písm. b) ZDPH je zapotřebí, aby službu poskytla za úplatu osoba povinná k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku.

Dále lze za poskytnutí služby považovat ekonomickou činnost, což je důležitý pojem, jež je třeba si dále definovat. Směrnice Rady EU 2006/112/ES definuje ekonomickou činnost jako „*veškerou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj*“⁶⁴.⁶⁵ Vnitrostátní definice pojmu ekonomická činnost je poté upravena v § 5 odst. 3 ZDPH.

*Předmětem daně jsou veškerá zdanitelná plnění za úplatu i bez úplaty včetně nepeněžitých plnění v tuzemsku, zboží z dovozu.*⁶⁶ Zdanitelným plněním je dle § 2 odst. 2 ZDPH poté plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně.

Osvobozená plnění jsou ta plnění, která za určitých zákonem stanovených podmínek jsou sice předmětem DPH, ale plátce daně není povinen z nich daň odvádět.

Osvobozená plnění od daně bez nároku na odpočet jsou taxativně vypočtena v díle 8 ZDPH a nalezneme zde v ustanovení § 51 odst. 1 písm. g) ZDPH **i nájem nemovité věci** (tedy takový jež trvá déle než 48 hodin srov. § 56a odst. 2 ZDPH). V případě těchto půjde zpravidla o plnění vůči tuzemským osobám.⁶⁷ Tato úprava odpovídá úpravě dle čl. 135 odst. 1 písm. l) a odst. 2 písm. a) směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (2006/112/ES), ve znění pozdějších změn.

Osvobozená plnění od daně s nárokem na odpočet jsou poté opět taxativně vymezena v díle 9 ZDPH, přičemž zde se bude jednat o plnění poskytovaná zpravidla osobám v jiných zemích, a to jak v členských státech či v jiných státech.⁶⁸ Jak vyplývá z ustanovení § 72 an. ZDPH, na odpočet má nárok jen plátce.

2.1.3 Subjekty daně

V neposlední řadě pro účely obecného úvodu k DPH je třeba si vymezit daňové subjekty, které v nalezneme v hlavě II díle 1 ZDPH.

Daňové subjekty vymezuje ZDPH jako osoby povinné k dani (§ 5 ZDPH), skupinu (§5a až §5c ZDPH), plátce (§6 až §6fa ZDPH) a identifikované osoby (§ 6g až 6l ZDPH).

⁶⁴ Takovou ekonomickou činností tedy může být jak nájem nemovité věci, tak poskytování ubytovacích služeb.

⁶⁵ Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (2006/112/ES), ve znění pozdějších změn, čl. 9 odst. 1 alinea první.

⁶⁶ PARÍZKOVÁ, Ivana. In: HRUBÁ, SMRŽOVÁ a kol.: *Finanční a daňové právo...*, s. 368.

⁶⁷ VANČUROVÁ: *Daňový systém ČR...*, s. 307.

⁶⁸ Tamtéž

Osoba povinná k dani je podle § 5 ZDPH osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, přičemž nehraje roli, zda je vykonává v tuzemsku, v jiném členském státě, nebo v jiné zemi⁶⁹, nebo skupina, stejně tak je osobou povinnou k dani právnická osoba, která nebyla založena či zřízena za účelem podnikání, avšak uskutečňuje ekonomické činnosti.

Skupinou se pro účely ZDPH rozumí skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k dani jako plátce podle § 95a ZDPH, pokud ovšem mají členové skupiny sídlo nebo provozovnu mimo tuzemsko, nejsou tyto jejich části součástí skupiny, přičemž každá osoba může být členem pouze jedné skupiny.

Identifikovanou osobou se rozumí osoba povinná k dani, která není plátcem, nebo právnická osoba nepovinná k dani, pokud v tuzemsku pořizují zboží z jiného členského státu, které je předmětem daně (kromě výjimky v § 6g ZDPH).

Jak vyplývá z ustanovení § 6 odst. 1 ZDPH, plátcem se stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jakmile jeho obrat za nejvýše 12 bezprostředně přecházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1.000.000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně⁷⁰, přičemž „[r]ozhodným okamžikem, kdy se osoba povinná k dani stává ex lege plátcem DPH, je první den druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila stanovený obrat.“⁷¹ Této osobě poté dle ustanovení § 94 odst. 1 ZDPH běží 15denní lhůta pro podání přihlášky k dani místně příslušnému správci daně, který se určí podle obecných pravidel v § 13 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Poslanecká sněmovna Parlamentu ČR podpořila návrh zákona, jež Vláda ČR schválila 22. června 2022, přičemž tento návrh mj. zahrnuje zvýšení limitu pro registraci k DPH na 2.000.000 Kč, přičemž tento návrh počítá i s možností zrušení registrace pro ty osoby, jejichž obrat sice překročil 1.000.000 Kč, ale nedosahuje 2.000.000 Kč.⁷²

Obratem se v této souvislosti má na mysli souhrn úplat za uskutečněná zdanitelná plnění a osvobozená plnění s nárokem na odpočet. Do obratu se vyjma finančních a pojišťovacích činností a transakcí s nemovitostmi, pokud se nejedná o příležitostné činnosti

⁶⁹ VANČUROVÁ: *Daňový systém ČR...*, s. 308.

⁷⁰ Např. bude pronajímat nemovitost na dobu delší 48 hodin podle § 51 odst. 1 písm. g) ZDPH.

⁷¹ NOVOTNÁ, Monika. In: NOVOTNÁ, Monika, OLŠANSKÝ, Václav. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 53 (§ 6).

⁷² ADVOKÁTNÍ DENÍK. *Sněmovna podpořila zvýšení limitu pro registraci k DPH na dva miliony Kč* [online]. Advokátní deník, 8. července 2022 [cit. 28. října 2022]. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2022/07/08/snemovna-podporila-zvyseni-limitu-pro-registraci-k-dph-na-dva-miliony-kc/>.

zpravidla nezahrnují osvobozená plnění bez nároku na odpočet. Stejně tak jako se do obratu nezahrnují příjmy z prodeje dlouhodobého majetku⁷³ (§4a ZDPH).

Za dlouhodobý majetek se považuje majetek, k němuž má osoba povinná k dani vlastnické právo, ale i majetek, který má v užívání a jež převod vlastnického práva v budoucnu předpokládá (finanční leasing).⁷⁴

Je nutné zmínit osoby registrované k dani, těmi jsou plátcí daně podle § 94 nebo § 95 ZDPH a identifikované osoby podle § 97 nebo § 97a ZDPH a stávají se jimi jak na základě povinné registrace či dobrovolné registrace k DPH (ovšem tyto osoby povinné k dani musí uskutečňovat plnění, která se zahrnují do obratu).

2.1.4 Základ a sazba daně

Co do základu daně, tento je vymezen v rámci ustanovení § 36 odst. 1 ZDPH, který stanoví, že základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcé za uskutečněné zdanitelné plnění, včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečňováno nebo od třetí osoby, a to bez daně za toto zdanitelné plnění.

Základ daně zahrnuje např. i spotřební daň, materiál poskytnutý v ceně služby, ale i vedlejší související výdaje poskytované spolu se zbožím či službou, jak vyplývá z § 36 odst. 3 ZDPH.

Sazba daně je upravena v rámci § 47 ZDPH. Základní sazbou daně je dle § 47 odst. 1 písm. a) ZDPH sazba ve výši 21 % (kdy tuto sazbu aplikujeme i pro krátkodobý nájem nemovité věci podle § 56a ZDPH), první sníženou sazbou je dle § 47 odst. 1 písm. b) ZDPH sazba ve výši 15 % a druhou sníženou sazbou je dle § 47 odst. 1 písm. c) ZDPH sazba ve výši 10 %.

U zboží se uplatňuje základní sazba daně, nestanoví-li zákon jinak⁷⁵, u zboží uvedeného v příloze k ZDPH č. 3 se uplatňuje první snížená sazba (potraviny mimo alkoholické nápoje, živá zvířata, rostliny aj.) a u zboží uvedeného v příloze k ZDPH č. 3a (pitná voda, knihy, periodika aj.), tepla a chladu se uplatňuje druhá snížená sazba daně.

U služeb se stejně jako u zboží uplatňuje základní sazba daně, nestanoví-li zákon jinak⁷⁶, u služeb uvedených v příloze k ZDPH č. 2 (letecká hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel, sociální péče, není-li osvobozena podle § 59 ZDPH aj.) se uplatňuje první snížená sazba daně a u služeb uvedených v příloze k ZDPH č. 2a (vodní

⁷³ VANČUROVÁ: *Daňový systém ČR...*, s. 310.

⁷⁴ NOVOTNÁ, Monika. In: NOVOTNÁ, Monika, OLŠANSKÝ, Václav. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 30 (§ 4).

⁷⁵ PAŘÍZKOVÁ, Ivana. In: HRUBÁ, SMRŽOVÁ a kol.: *Finanční a daňové právo...*, s. 374.

⁷⁶ Tamtéž

hromadná pravidelná doprava cestujících a jejich zavazadel, **ubytovací služby** aj.) se uplatňuje druhá snížená sazba daně.

2.1.5 Místo plnění při poskytnutí služby

Pro účely mé práce považuji za podstatné vymezit si místo plnění při poskytnutí služby v rámci DPH. Místo plnění se podle obecných pravidel v § 9 odst. 1 a odst. 2 ZDPH posoudí podle osoby příjemce služby.

Jde-li o osobu nepovinnou k dani, bude místo plnění ve státě, kde je registrován poskytovatel služby⁷⁷, daň se vybere ve státě, ze kterého je zboží dodáno nebo služba poskytnuta, uplatní se tedy *princip původu*.⁷⁸

Bude-li ovšem příjemce služby osobou povinnou k dani, místo plnění bude ve státě místa výkonu činnosti uživatele služby, výběr daní se v tomto případě bude řídit *principem spotřeby*, tj. daň se bude vybírat v zemi, ve které dochází k prodeji pro konečnou spotřebu.⁷⁹

Pro účely mé práce bude nicméně zásadní aplikace § 10 odst. 1 ZDPH, který upravuje místo plnění při poskytnutí služby vztahující se k nemovité věci (krátkodobý nájem, **ubytovací služby** aj.) a jež má aplikační přednost před obecnými pravidly, ostatně jak je vyjádřeno principem *lex specialis derogat legi generali* v § 9 odst. 4 ZDPH.

Místem plnění tedy pro účely této práce bude **místo, kde se nemovitá věc nachází**.

2.2 Povinnosti poskytovatelů ubytovacích služeb podle zákona o dani z přidané hodnoty

Zdanitelným plněním podle ZDPH by v případě poskytování ubytovacích služeb mohlo být tedy **poskytování ubytovacích služeb dle § 56a odst. 1 písm. b) ZDPH**, které odpovídají oddílu 55 klasifikace produkce CZCPA Českého statistického úřadu⁸⁰, ústředním orgánem státní správy, jež byl zřízen zákonem č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy, ve znění pozdějších předpisů, přičemž většinou půjde o **ubytovací služby v nemovitostech užívaných na časový úsek (timeshare) (kód 55.20.12)** nebo o **ostatní krátkodobé ubytovací služby bez každodenního úklidu (kód 55.20.19)**, kdy takové plnění bude daněno druhou sníženou sazbou daně, tedy 10 % nebo **krátkodobý nájem nemovité věci dle § 56a odst. 1 písm. a) a odst. 2 ZDPH** daněn základní sazbou daně, tedy

⁷⁷ VANČUROVÁ: *Daňový systém ČR...*, s. 346.

⁷⁸ VANČUROVÁ: *Daňový systém ČR...*, s. 328.

⁷⁹ VANČUROVÁ: *Daňový systém ČR...*, s. 346.

⁸⁰ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Klasifikace produkce* [online]. Český statistický úřad, 8. dubna 2015 [cit. 24. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace-produkce-cz-cpa->.

21 %; osvobozeným plnění bez nároku na odpočet by pak byl dle § 51 odst. 1 písm. g) ve spojení s § 56a odst. 1 písm. a) a odst. 2 ZDPH *a contrario* nájem nemovité věci, jež by trval déle než 48 hodin.

2.2.1 Důležité rozhodnutí Městského soudu v Praze

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. ledna 2022, č. j. 11 Af 31/2021-29 znamená pro posuzování daňových povinností poskytovatelů ubytovacích služeb podle ZDPH posun vpřed, neboť pro tyto subjekty vymezuje ve světle soudního rozhodnutí povinnost poskytovatelů ubytovacích služeb prostřednictvím platformy Airbnb registrace k DPH a také jsou v tomto rozhodnutí pro účely ZDPH odlišeny pojmy **nájem** a **ubytovací služba**, přičemž toto odlišení je pro uplatňování povinností dle ZDPH zásadní viz podkapitola 2.2.

V tomto rozhodnutí se žalobce, provozovatel ubytovacích služeb prostřednictvím platformy Airbnb, domáhal žalobou podle § 65 an. SŘS zrušení rozhodnutí žalovaného – Odvolacího finančního ředitelství, kterým žalovaný svým rozhodnutím odvolání žalobce proti rozhodnutí finančního úřadu, jež rozhodoval v prvním stupni, zamítl a rozhodnutí finančního úřadu potvrdil.

Finanční úřad žalobce zaregistroval k DPH, jelikož jako osoba povinná k dani – plátce dle § 6 odst. 1 ve spojení s § 94 odst. 1 a § 56a odst. 1 písm. b) ZDPH překročil v rozhodném období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců překročil obrát 1.000.000 Kč.

Proti rozhodnutí o registraci k DPH se žalobce odvolal s tvrzením, že neposkytuje **ubytovací služby**, nýbrž **nájem**, načež žalovaný odvolání žalobce zamítl a potvrdil rozhodnutí finančního úřadu.

„Žalobce v žalobě formuloval v zásadě jediný žalobní bod. Ten lze shrnout tak, že ne každé ubytování poskytované přes Airbnb je automaticky poskytnutím ubytovacích služeb. Je na finančních orgánech, aby prokázaly, že se jedná o ubytovací služby a ne nájem, který je od DPH osvobozen.“⁸¹

Žalobce namítal, že **hlavním charakterem ubytování oproti nájmu je poskytování doplňkových služeb (úklid, snídaně aj.)**, přičemž žalobce dle svého tvrzení takové služby neposkytoval.

Žalovaný naopak v rámci svých tvrzení uvedl mj. to, že při kvalifikaci činnosti žalobce jako poskytování ubytovacích služeb **vycházel z četnosti a výše plateb zasílaných za poskytnuté ubytovací služby, přičemž platby od sebe nebyly nikdy vzdáleny déle jak**

⁸¹ Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. ledna 2022, č. j. 11 Af 31/2021-29, bod 8.

týden, v případě **nájmu** by však platby byly nájemcem zasílány zpravidla v měsíčních intervalech srov. § 2218 OZ. Z tohoto lze tedy dovodit, že docházelo ke krátkodobému a četnému poskytování ubytovacích služeb v nemovitosti žalobce, přičemž toto tvrzení podpořila i skutečnost, že žalobce v odvolacím řízení před žalovaným nebyl schopen prokázat nájemní vztah. **Žalovaný připustil, že nevylučuje možnost přes platformu Airbnb uzavřít i nájemní vztah**, nicméně, přestože žalovaný neměl jasno v tom, zda si zákazníci provádějí úklid sami, příp. kdo jim poskytuje lůžkoviny aj., zejména s ohledem na četnost plateb měl žalovaný za to, že žalobce poskytuje **ubytovací služby**.

V bodě 23. rozsudku Městského soudu v Praze se soud ztotožnil se závěrem žalovaného ohledně frekvence plateb, jež přicházely z internetové platformy Airbnb na žalobcův účet, dále žalovaný podle soudu správně zohlednil obecný charakter služeb, jež bývají zpravidla poskytovány pomocí platformy Airbnb, jakož žalovaný správně upozornil žalobce na pochybnosti ohledně (ne)poskytování doplňkových služeb žalobcem viz výše. *„Stejně tak soud konstatuje, že závěry finančního úřadu ohledně frekvence a výše poskytovaných plateb vedoucí k pochybnostem o charakteru poskytovaných služeb mají oporu ve správním spisu.“*⁸²

Soud v bodě 24. s odkazem mj. na své rozhodnutí ze dne 19. srpna. 2021, č. j. 6 Af 20/2020-32, jež bude dále analyzováno v oddílu 3.4.1 této práce, uzavírá, že **poskytování služeb prostřednictvím platformy Airbnb skutečně zpravidla bývá ubytovacími službami**.

2.2.2 Nájem ve světle judikatury Soudního dvora Evropské unie

Pro účely čistě hypotetického posouzení ubytovacích služeb prostřednictvím ekonomiky platforem, které by netrvalo déle než 48 hodin, jako krátkodobého pronájmu nemovitostí, přičemž by takový pronájem mohl být zdaněn základní sazbou daně, tedy 21 % namísto druhé snížené sazby daně, tedy 10 % pro ubytovací služby klasifikace produkce CZ-CPA 2015, oddíl 55⁸³, je zapotřebí, aby krátkodobý nájem splňoval mj. **definici nájmu podle judikatury SDEU**.

SDEU definoval v rozhodnutí „Goed Wonen“⁸⁴ a poté v rozhodnutí Mirror Group plc⁸⁵ nájem jako **právo přenechat nemovitou věc k užívání konkrétní osobě, aby s touto**

⁸² Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. ledna 2022, č. j. 11 Af 31/2021-29, bod 23.

⁸³ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Klasifikace produkce* [online]. Český statistický úřad, 8. dubna 2015 [cit. 24. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace-produkce-cz-cpa->

⁸⁴ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie Stichting „Goed Wonen“ v Staatssecretaris van Financiën, sp. zn. C-326/99 ze dne 4. října 2001 (zveřejněno ve Sbírce rozhodnutí 2001, vložka I-06831), bod 55.

⁸⁵ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie Commissioners of Customs & Excise v Mirror Group plc sp. zn. C-409/98 ze dne 9. října 2001 (zveřejněno ve Sbírce rozhodnutí 2001, vložka I-07175), bod 31.

věcí dočasně a za úplatu nakládala jako vlastník, kdy zároveň toto právo v sobě zahrnuje právo vyloučit z uplatňování obdobného práva jakoukoli třetí osobu⁸⁶.

SDEU dále judikoval, že pronájem nemovité věci je ve své podstatě hospodářskou činností ve světle článku 4 Šesté směrnice Rady EU⁸⁷ o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se dani z obratu⁸⁸, přičemž pojem hospodářská činnost byl později nahrazen pojmem ekonomická činnost, který obsahuje účinná směrnice Rady EU o společném systému daně z přidané hodnoty, jež výše uvedenou směrnicí derogovala⁸⁹. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku **za účelem získávání pravidelného příjmu z něj** (k definici ekonomické činnosti viz oddíl 2.1.2).⁹⁰

SDEU uvádí, že nájem nemovité věci je sice hospodářskou (ekonomickou) činností, jedná se však ale o **relativně pasivní aktivitu negenerující přidanou hodnotu signifikantnějšího charakteru**⁹¹, přičemž tento závěr lze vyložit tak, že komplexní služba, pokud tedy zahrnuje i jiné složky (předpokládající aktivní činnost) než nájem – typicky doplňkové služby k ubytování, **nemůže být za nájem považována**.⁹²

Co do otázky aplikace soukromoprávních předpisů členských států (tedy aplikace definice nájmu dle OZ) na otázku nájmu ve vztahu k DPH judikoval SDEU, že je třeba **nájem pro daňové účely vymezovat vždy ve světle komunitárního práva, nikoli tedy ve světle soukromoprávní úpravy členských států**⁹³. Tento názor potvrdil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 8. dubna 2010, č. j. 2 Afs 6/2009-64. V rámci odborné literatury zastává tento názor Drábová ve svém komentáři, kde uvádí, že pokud zákon vlastní definici uvedeného pojmu neobsahuje, a lze-li jej proto vyložit několika způsoby (zejména pak podle Evropského práva či podle soukromoprávního vymezení vnitrostátního práva), z nichž ani

⁸⁶ SEJKORA, Tomáš. In: PICHRT, Jan a kol. *Sdílená ekonomika – sdílený právní problém?* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 202.

⁸⁷ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie Stichting „Goed Wonen“ v Staatssecretaris van Financiën, sp. zn. C-326/99 ze dne 4. října 2001 (zveřejněno ve Sbírce rozhodnutí 2001, vložka I-06831), bod 52.

⁸⁸ Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS), ve znění ze dne 1. ledna 2006.

⁸⁹ Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (2006/112/ES), ve znění pozdějších změn.

⁹⁰ Tamtéž čl. 9.

⁹¹ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie Stichting „Goed Wonen“ v Staatssecretaris van Financiën, sp. zn. C-326/99 ze dne 4. října 2001 (zveřejněno ve Sbírce rozhodnutí 2001, vložka I-06831), bod 52.

⁹² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. dubna 2010, č. j. 2 Afs 6/2009-64.

⁹³ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie Stichting „Goed Wonen“ v Staatssecretaris van Financiën, sp. zn. C-326/99 ze dne 4. října 2001 (zveřejněno ve Sbírce rozhodnutí 2001, vložka I-06831), body 48 a 49.

jeden není v rozporu se zákonem, poté uplatnění Evropské definice je **jediným správným postupem**.⁹⁴

Jako jedno z hlavních kritérií pro odlišení ubytovací služby od nájmu uvedl dále SDEU **čas trvání plnění**. Obecně lze říct, že **ubytování v hotelu bude kratšího trvání** než nájem nemovité věci, který bude trvat spíše déle. V souvislosti s tímto dělením bylo judikováno, že krátkodobé ubytování je definováno jako ubytování v délce trvání méně než šest měsíců, přičemž takové ubytování mající charakter podobný ubytování v rámci hotelnictví, zejména tedy poskytnutí dočasného ubytování, **je předmětem daně z přidané hodnoty**.⁹⁵

Z výše uvedeného lze tedy dovodit závěr, že podle komunitárního práva, rozhodovací praxe SDEU a ZDPH nelze považovat poskytování služby prostřednictvím ekonomiky platform za **nájem**, a to tedy ani krátkodobý, neboť aby se jednalo alespoň o krátkodobý pronájem je zapotřebí splnit 3 kumulativní podmínky a tedy **1) naplnění definice nájmu dle judikatury SDEU, 2) nájem musí trvat dle § 56a odst. 1 písm. a) ve spojení s odst. 2 ZDPH nejvýše 48 hodin a 3) nájem, jako relativně pasivní činnost, nesmí být komplexní službou, tedy nesmí mít v sobě zahrnuty jiné další služby (předpokládající aktivní činnost), tedy doplňkové služby k ubytování**.

Poskytování ubytovacích služeb v rámci ekonomiky platform podle Sejkory naplňuje definici nájmu tak, jak jej judikoval SDEU⁹⁶ (viz výše), budeme-li tedy počítat s délkou trvání nájmu nejvýše 48 hodin a pomineme-li pro tyto případy jedno z dělících kritérií judikované SDEU, tedy čas trvání závazku, jež by měl být v případě nájmu nejméně šest měsíců, přičemž mám za to, že se jedná čistě o pomocné kritérium (viz oddíl 1.3.1), zbývá nám tedy požadavek, aby nájem nebyl komplexní službou, která by v sobě měla zahrnuty další služby. Podle mého názoru tato podmínka v případě poskytování ubytovacích služeb prostřednictvím platformy Airbnb splněna zásadně nebude, jelikož při poskytování ubytovacích služeb prostřednictvím platformy Airbnb samotná platforma klade takové požadavky na poskytovatele, aby poskytnutá ubytovací služba byla komplexním plněním, jelikož jako předpoklad samotného použití platformy za účelem nabídky ubytování předpokládá k poskytnutí ubytování poskytování doplňkových služeb (výměna ložního prádla aj.).⁹⁷

⁹⁴ DRÁBOVÁ, Milena. In: DRÁBOVÁ Milena a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019, s. 595 (§ 56a).

⁹⁵ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie Elisabeth Blasi v Finanzamt München I. sp. zn. C-346/95 ze dne 12. února 1998 (zveřejněno ve Sbírce rozhodnutí 1998, vložka I-00481), body 23 a 24.

⁹⁶ SEJKORA, Tomáš. In: PICHRT, Jan a kol. *Sdílená ekonomika – sdílený právní problém?* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, s. 202 a 203.

⁹⁷ AIRBNB Inc. *Zásady komunity – Požadavky na hostitele* [online]. Airbnb.com [cit. 18. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.airbnb.cz/help/article/2343/>.

2.2.3 Závěr

Plátcem DPH se poskytovatel ubytovací služby, jež poskytuje v rámci ekonomiky platform, stane v okamžiku, kdy jeho obrat v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců překročí 1.000.000 Kč, jak vyplývá z § 6 odst. 1 ZDPH. Taková osoba bude dále dle § 94 odst. 1 ZDPH povinna podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém překročila stanovený obrat.

Identifikovanými osobami se mohou stát poskytovatelé ubytovacích služeb, jež poskytují prostřednictvím internetové platformy za splnění podmínek dle § 6g an. ZDPH a současně nejsou plátcí DPH podle § 6 an. ZDPH. Taková osoba bude mít dle § 97 ZDPH povinnost podat přihlášku k registraci k dani do 15 dnů ode dne, ve kterém se stala identifikovanou osobou. V případě překročení obratu dle § 6 odst. 1 ZDPH se však i tyto osoby stávají plátcí DPH se všemi souvisejícími daňovými povinnostmi.⁹⁸

V případě existence pochybností ohledně identifikace zdanitelného plnění, přičemž v úvahu bude připadat krátkodobý nájem nemovité věci podle § 56a odst. 1 písm. a) a odst. 2 ZDPH a ubytovací služba podle § 56a odst. 1 písm. b) ZDPH, popř. plnění osvobozeného od daně, kdy by takovým osvobozeným plněním mohl být nájem nemovité věci podle § 51 odst. 1 písm. g) ve spojení s § 56a odst. 1 ZDPH, je zapotřebí si stanovit, zda plnění splní definici nájmu podle judikatury SDEU. Pakliže bude tato definice splněna, je zapotřebí dále zkoumat, zda je plnění komplexní, tedy zda v sobě zahrnuje další dílčí plnění, přičemž půjde zejména o taková plnění, která jsou typicky poskytována v rámci poskytování ubytovacích služeb (výměna ložního prádla, výměna ručníků aj.). Vzhledem k tomu, že poskytování ubytovacích služeb prostřednictvím internetových platform (např. Airbnb) v sobě bude téměř vždy zahrnovat taková dílčí plnění již vzhledem k povaze⁹⁹ poskytování ubytovacích služeb prostřednictvím takových platform, mám za to, že v případě poskytování ubytovacích služeb v rámci ekonomiky platform půjde **zásadně o ubytovací službu podle § 56a odst. 1 písm. b) ZDPH**, přičemž se u takového zdanitelného plnění **uplatní druhá snížená sazba daně ve výši 10 %**, jak vyplývá z ustanovení § 47 odst. 1 písm. c) ve spojení s bodem 55 přílohy č. 2a k ZDPH.

⁹⁸ FOJTÍK, Jiří. *Informace k daňovému posouzení povinností poskytovatelů ubytovacích služeb (Airbnb a další)* [online]. Finanční správa ČR, 11. října 2017 [cit. 27. října 2022]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2017-10-11_Info_k_danovemu_posouzeni_povinnosti_poskytovatel.pdf.

⁹⁹ AIRBNB Inc. *Zásady komunity – Požadavky na hostitele* [online]. Airbnb.com [cit. 18. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.airbnb.cz/help/article/2343/>.

3. Povinnosti podle zákona o daních z příjmů

3.1 Obecně k daním z příjmů

Nyní se budeme zabývat daněmi z příjmů. Jak bylo řečeno v oddílu 2.1.1, z hlediska možnosti přesunu daňového zatížení se jedná o daně přímé, postihují zdaňovaný příjem při jeho vzniku.¹⁰⁰ Přímé daně lze však dále členit na *daně důchodového typu*, zde spadají především **daně z příjmů** a *daně majetkového typu*, zde spadá mj. daň z nemovitých věcí.¹⁰¹

Z hlediska daňového subjektu bude přímé daně hradit ten, kdo ekonomicky daň ponese.¹⁰² Zde tedy, na rozdíl od daní nepřímých, bude plátce a poplatník daně zásadně tatáž osoba.¹⁰³

„Daně z příjmů jsou z hlediska podílu na celkovém daňovém indexu druhou nejdůležitější položkou státního rozpočtu po nepřímých daních (dani z přidané hodnoty (viz kap. č. 2.) a spotřebních daních).“¹⁰⁴

Daně z příjmů upravuje zákon č. 586/1992 Sb., zákon o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, jež nabyl účinnosti dne 1. ledna 1993. Z hlediska systematiky se dělí zákon na 7 částí, přičemž pro účely mé práce budou stěžejní části 1. – Daň z příjmů fyzických osob a 2. – Daň z příjmů právnických osob. Obě tyto části pak vymezují poplatníky, předmět daně, osvobození od daně, základ daně a sazbu daně, přičemž v rámci daně z příjmů fyzických osob pak ještě zákon vymezuje daň stanovenou paušální částkou (§ 7a ZDPřij) a nezdanitelnou část základu daně (§ 15 ZDPřij).

3.2 Daň z příjmů fyzických osob

Subjektem daně z příjmů fyzických osob (poplatníkem) bude fyzická osoba, bez ohledu na to, zda je tato osoba zapsaná či nezapsaná v obchodním rejstříku, zda jde o osobu zletilou či nezletilou, zda jde o osobu, jež byla rozhodnutím soudu omezena na svéprávnosti, přičemž za tyto osoby v takovém případě jedná zákonný zástupce či opatrovník. Subjektem bude tedy fyzická osoba, jejíž příjmy budou přímo podrobeny dani.¹⁰⁵

¹⁰⁰ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. In: JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2018, s. 23.

¹⁰¹ KARFÍKOVÁ, Marie, BOHÁČ Radim. In: KARFÍKOVÁ: *Teorie finančního práva...*, s. 146.

¹⁰² Tamtéž

¹⁰³ Výjimku bude představovat např. § 39b odst. 1 ZDPřij, tedy pokud daňovému subjektu vznikne povinnost vykonávat zákonem (ZDPřij) stanovené úkony plátce daně.

¹⁰⁴ PAŘÍZKOVÁ, Ivana. In: HRUBÁ, SMRŽOVÁ, Petra a kol.: *Finanční a daňové právo...*, s. 308.

¹⁰⁵ Tamtéž s. 310.

Dále budou poplatníky daně ty fyzické osoby, jež mají na území ČR bydliště, nebo se zde obvykle zdržují (srov. § 2 odst. 4 ZDPřij), taková poplatníci se v daňové terminologii označují jako *daňoví rezidenti*. *Daňoví nerezidenti* budou pak ostatní poplatníci, kteří budou platit daň jen z těch příjmů, jejichž zdroj je na území ČR.¹⁰⁶

Daň z příjmů fyzických osob je univerzální daní, podléhají jí veškeré příjmy fyzických osob, a to příjmy peněžní i nepeněžní, s výjimkou příjmů, které nejsou jejím předmětem. Předmět daně je vypočten v § 3 ZDPřij, jedná se o příjmy ze závislé činnosti (§ 6) dle § 3 odst. 1 písm. a) ZDPřij, **příjmy ze samostatné činnosti (§ 7)** dle § 3 odst. 1 písm. b) ZDPřij, příjmy z kapitálového majetku (§ 8) dle § 3 odst. 1 písm. c) ZDPřij, **příjmy z nájmu (§ 9)** dle § 3 odst. 1 písm. d) ZDPřij a ostatní příjmy (§ 10) dle § 3 odst. 1 písm. e) ZDPřij. Vzhledem k tomu, že se jedná o daň syntetickou a vzhledem ke zbytkové klauzuli v § 3 odst. 1 písm. e) ZDPřij, je však pozitivní vymezení předmětu daně v § 3 an. ZDPřij spíše pomocného charakteru.¹⁰⁷ Obecně lze tedy shrnout, že příjmem bude vše, čím dojde ke zvýšení majetku poplatníka.¹⁰⁸

Příjmy ze samostatné činnosti pak budou dle § 7 ZDPřij mj. příjmy ze živnostenského podnikání. Příjmy z nájmu budou pak dle § 9 ZDPřij mj. příjmy z pronájmu nemovitostí nebo bytů a jejich částí.

Negativní vymezení předmětu daně nalezneme v rámci taxativního výčtu v ustanovení § 3 odst. 4 a § 6 odst. 7 ZDPřij).

Co do předmětu daně patří, avšak je zákonem od daně osvobozeno poté nalezneme v rámci ustanovení § 4 a 4a ZDPřij, bude se jednat například o příjmy ve formě výživného, dotace ze státního rozpočtu, z rozpočtu měst a obcí apod.

Z příjmu, které jsou předmětem, jsou však některé příjmy od daně osvobozeny. Pro daň z příjmů fyzických osob je tento institut upraven v § 4, § 6 odst. 9 a § 10 odst. 3 ZDPřij. Jako příklad osvobození od daně lze v zjednodušené podobě uvést osvobození příjmů z prodeje rodinného domu, bytu, včetně podílu na společných částech domu nebo spoluvlastnického podílu, včetně souvisejícího pozemku, pokud v něm prodávající měl bydliště nejméně po dobu 2 let bezprostředně před prodejem.¹⁰⁹

Zdaňovacím obdobím daně z příjmů fyzických osob je dle § 16b ZDPřij kalendářní rok.

¹⁰⁶ KARFÍKOVÁ, Marie. In: BAKESŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, s. 194.

¹⁰⁷ Tamtéž

¹⁰⁸ VANČUROVÁ: *Daňový systém ČR...*, s. 163.

¹⁰⁹ KARFÍKOVÁ, Marie. In: BAKESŠ, Milan a kol.: *Finanční právo...*, s. 198.

Základ daně z příjmů fyzických osob je taxativně vymezen v rámci ustanovení § 5 ZDPřij. Základem daně bude částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi ve zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení, pokud nebude u jednotlivých příjmů v rámci ustanovení § 6 až § 10 ZDPřij uvedeno jinak. Pokud poplatníkovi bude ve zdaňovacím období plynout více druhů příjmů, určí se podle ZDPřij dílčí základy daně, které se poté sečtou a vytvoří základ daně pro stanovení celkové daňové povinnosti poplatníka za zdaňovací období.¹¹⁰

Položky, o něž se bude ponížovat základ daně, které zmiňuje výše uvedené ustanovení jsou poté blíže specifikované ve společných ustanoveních pro daň z příjmu fyzických a právnických osob ZDPřij, a to konkrétně v § 24 ZDPřij, přičemž toto ustanovení obsahuje pozitivní vymezení těchto položek a v § 25 ZDPřij, kdy toto ustanovení obsahuje negativní vymezení demonstrativním¹¹¹ výčtem.¹¹²

Základ daně se poté sníží o nezdanitelnou část základu daně (odpočitatelné položky), kterou zákon vymezuje v rámci ustanovení § 15 ZDPřij. Od základu daně lze tedy např. odečíst částku, která se rovná úrokům zaplaceným ve zdaňovacím období z úvěru ze stavebního spoření a úrokům z hypotečního úvěru banky (§ 15 odst. 3 ZDPřij). Další odpočitatelné položky jsou uvedeny v rámci společných ustanovení ZDPřij pro fyzické i právnické osoby, a to v ustanovení § 34 ZDPřij, kde půjde např. o odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání (§34 odst. 4 ZDPřij).

Dalším významným institutem jsou daňové odpisy, jež jsou v ZDPřij upraveny ve společné části zákona pro daň z příjmu fyzických i právnických osob, a to v ustanovení § 26 an. ZDPřij. Jedná se o institut, jež zohledňuje fiskální zájmy státu a přístup státu ke stimulování investiční činnosti podnikatelských subjektů, přičemž předmětem daňového přiznání viz níže jsou odpisy daňové, uznávané jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů, přičemž si poplatník může zvolit mezi rovnoměrným a zrychleným způsobem odpisování.¹¹³

Pro stanovení daňových povinností poskytovatelů ubytovacích služeb jako fyzických osob je zapotřebí si stanovit příslušnou sazbu daně, jež se bude stanovit ze základu daně.

Dle § 16a ZDPřij je sazba pro samostatný základ daně z příjmů fyzické osoby určena na procentní výši 15 %, přičemž ve znění ZDPřij účinném do 31. 12. 2020 existoval

¹¹⁰ PAŘÍZKOVÁ, Ivana. In: HRUBÁ, SMRŽOVÁ, Petra a kol.: *Finanční a daňové právo...*, s. 319.

¹¹¹ Demonstrativnosti tohoto výčtu svědčí slovo „zejména“ v odst. 1 příslušného ustanovení.

¹¹² PAŘÍZKOVÁ, Ivana. In: HRUBÁ, SMRŽOVÁ, Petra a kol.: *Finanční a daňové právo...*, s. 321.

¹¹³ KARFÍKOVÁ, Marie. In: BAKES, Milan a kol.: *Finanční právo...*, s. 212.

pod stejným ustanovením institut solidárního zvýšení daně, kdy toto zvýšení činilo 7 % z kladného rozdílu mezi součtem příjmů zahrnovaných do dílčího základu daně dle § 6 ZDPřij a dílčího základu daně dle § 7 ZDPřij v příslušném zdaňovacím období a 48násobkem průměrné mzdy stanovené podle zákona č. 260/1993 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (viz § 21g odst. 2 ZDPřij).

Zákonem č. 609/2020 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, bylo ustanovení § 16 a 16a ZDPřij novelizováno, přičemž došlo k zrušení solidárního zvýšení daně a s účinností od 1. 1. 2021 došlo k zavedení dvou sazeb daně, a to sazby daně 15 % pro část základu daně do 48násobku průměrné mzdy stanovené postupem viz výše a sazby daně 23 % pro část základu daně přesahující 48násobek průměrné mzdy.¹¹⁴ Mimo tyto sazby existuje ve společné části zákona pro daň z příjmů fyzických i právnických osob institut zvláštní sazby daně pro specifická plnění uvedená v § 36 ZDPřij.

Ustanovení, jež by mohla být aplikovatelná pro poskytovatele ubytovacích služeb jsou ustanovení v § 2a a ustanovení v § 7a ZDPřij, jež upravují institut poplatníka v paušálním režimu a institut paušální daně (daně stanovené paušální částkou). Cílem těchto ustanovení je snaha přispět k ulehčení administrativní zátěže u specifické skupiny poplatníků, kteří provozují podnikatelskou činnost v menším rozsahu¹¹⁵ spojené s jejich daňovou a odvodovou povinností v podobě jediné platby a bez nutnosti podávat daňové přiznání a přehledy o příjmech a výdajích.¹¹⁶ Jednou z mnoha podmínek pro uplatnění paušální daně bude požadavek dle § 7a odst. 1 písm. a) bod 1. ZDPřij, a to aby měl poplatník v příslušném zdaňovacím období příjmy ze samostatné činnosti nepřevyšující 1.000.000 Kč, nepůjde-li o příjmy podle § 7a odst. 1 písm. a) body 2. až 4. ZDPřij.

Vypočtená daň se poté snižuje o slevy na dani, případně může poplatník daně z příjmů fyzických osob uplatnit daňové zvýhodnění formou slevy na dani, daňového bonusu nebo slevy na dani a daňového bonusu.¹¹⁷ Slevy na dani z příjmů fyzických osob jsou upraveny v ustanovení § 35, § 35a, § 35b, § 35ba, § 35bb, § 35bc, § 35c a § 35d ZDPřij.

Daňoví rezidenti¹¹⁸ mají podle § 39 odst. 1 ZDPřij povinnost podat přihlášku k registraci k dani z příjmů fyzických osob u příslušného správce daně do 15 dnů ode dne, ve kterém započali vykonávat činnost, která je zdrojem příjmů ze samostatné činnosti nebo

¹¹⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (§ 16).

¹¹⁵ KARFÍKOVÁ, Marie. In: BAKES, Milan a kol.: *Finanční právo...*, s. 203.

¹¹⁶ VLADIMÍR, Pelc. *Daně z příjmů. Zákon s poznámkami a judikaturou*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 26 (§ 2a).

¹¹⁷ PAŘÍZKOVÁ, Ivana. In: HRUBÁ, SMRŽOVÁ, Petra a kol.: *Finanční a daňové právo...*, s. 323.

¹¹⁸ K pojmu daňový rezident srov. 2. odst. podkapitoly 3.2.

přijali příjem ze samostatné činnosti. Přihláška se podává ke správci daně místně určeného v případě podání přihlášky za fyzickou osobu dle ustanovení v § 13 odst. 1 písm. a) DŘ, přičemž bude správce daně určen podle místa pobytu fyzické osoby.

Dle § 38g ZDPřij má povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob každá fyzická osoba, jejíž roční příjmy, které jsou předmětem daně, přesáhly 15.000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené, nebo z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně dle § 36 ZDPřij do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období, které musí činit podle DŘ nejméně 12 po sobě jdoucích měsíců (viz § 16b ZDPřij), dle § 136 odst. 1 DŘ. Dále podává přiznání fyzická osoba, jež vykazuje daňovou ztrátu¹¹⁹, a to bez ohledu na limit 15.000 Kč, přičemž daňovou ztrátu lze vykázt pouze u příjmů ze samostatné činnosti nebo u příjmů z nájmu.¹²⁰

Daň je stejně jako ve většině států EU placena ve formě záloh s následným konečným vyrovnáním daňové povinnosti po skončení zdaňovacího období. Zálohy se platí dle pravidel v § 38a ZDPřij v průběhu zdaňovacího období, a to dle výše příjmů pololetně, čtvrtletně nebo měsíčně.¹²¹ Zálohy dle § 38a odst. 2 ZDPřij neplatí poplatník, jehož poslední známá daňová povinnost nepřesáhla 30.000 Kč, dále zálohy neplatí obec nebo kraj a také zálohy neplatí zůstavitel ode dne jeho smrti.

3.3 Daň z příjmů právnických osob

Subjektem daně z příjmů právnických osob (poplatníkem) budou dle § 17 odst. 1 ZDPřij osoby, které nejsou fyzické osoby, budou jimi právnické osoby, organizační složky státu, podílové fondy, fondy obhospodařované penzijní společnostmi aj. Budou jimi tedy veškeré právnické osoby, a to nejen ty, které vznikají zápisem do obchodního rejstříku.¹²²

Daňový rezident pak bude každá právnická osoba, která má na území České republiky sídlo nebo místo vedení, jak vyplývá z § 17 odst. 3 ZDPřij. Tito poplatníci mají neomezenou daňovou povinnost, dani z příjmů budou tedy podléhat jak příjmy z ČR, tak i příjmy ze zahraničí (celosvětové příjmy). Za *daňového rezidenta* se považuje i taková právnická osoba, která má sice sídlo v zahraničí, ale místo jejího skutečného vedení je v ČR, typicky půjde o situace, kdy z ČR vydávají příkazy osoby odpovědné za řízení obchodní korporace a její operativní provoz.¹²³

¹¹⁹ Při daňové ztrátě půjde o situace, kdy daňové výdaje převýší dosažené daňové příjmy.

¹²⁰ VYCHOPEN, Jiří. *Meritum Daň z příjmů 2020*. 16. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, s. 25.

¹²¹ PAŘÍZKOVÁ, Ivana. In: HRUBÁ, SMRŽOVÁ, Petra a kol.: *Finanční a daňové právo...*, s. 324.

¹²² KARFÍKOVÁ, Marie. In: BAKES, Milan a kol.: *Finanční právo...*, s. 206.

¹²³ VANČUROVÁ: *Daňový systém ČR...*, s. 97-98.

Daňový nerezident nemá na území ČR své sídlo nebo je za *daňové nerezidenty* prohláší mezinárodní smlouvy. Takový poplatník bude mít omezenou daňovou povinnost¹²⁴, dle § 17 odst. 4 ZDPřij se tato daňová povinnost bude vztahovat pouze na příjmy ze zdrojů na území ČR.

Předmětem daně z příjmů právnických osob jsou dle pozitivního vymezení v § 18 odst. 1 ZDPřij příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. § 18 odst. 2 ZDPřij pak předmět daně vymezuje negativně, předmětem daně tak není například příjem plynoucí z titulu přiměřeného zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu podle zákona upravujícího odpovědnost za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem¹²⁵ nebo příjem zdravotní pojišťovny plynoucí ve formě uvedené v zákoně¹²⁶.

Stejně jako v případě daně z příjmu fyzických osob upravuje ZDPřij osvobození od daně zvlášť i pro daň z příjmů právnických osob, a to v ustanovení § 19 ZDPřij, kde jsou případy osvobození od daně vypočteny v taxativním výčtu, jde např. o příjem Garančního fondu obchodníků s cennými papíry¹²⁷, příjem České národní banky¹²⁸ aj.

*„Základem daně je rozdíl mezi příjmy a výdaji – náklady vynaloženými na jejich dosažení, zajištění a udržení při respektování jejich věcné a časové souvislosti v daném zdaňovacím období.“*¹²⁹ Do základu daně se současně nezahrnují příjmy, které jsou osvobozené a příjmy, které nejsou předmětem daně.¹³⁰

Základ daně se poté poníží o položky odčitatelné od základu daně, které jsou uvedeny ve společné části zákona pro daň z příjmů fyzických i právnických osob v ustanovení § 34 ZDPřij.¹³¹ Těmito odečitatelnými položkami jsou např. daňová ztráta¹³², která vznikla v předchozích zdaňovacích obdobích podle § 34 odst. 1 nebo odpočet na podporu výzkumu a vývoje nebo odpočet na podporu odborného vzdělávání podle § 34 odst. 4 ZDPřij.

Sazba daně z příjmů právnických osob je poté diferencovaná do různých sazeb uvedených v § 21 ZDPřij, jedná se o základní sazbu dle odst. 1 tohoto ustanovení ve výši 19 %, která se použije, pokud není v ZDPřij stanoveno jinak, tak tomu bude dle postupu v odst. 2 výše uvedeného ustanovení, tedy v případě investičního fondu se použije sazba 5 %, v případě, že

¹²⁴ VANČUROVÁ: *Daňový systém ČR...*, s. 98.

¹²⁵ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (§ 18 odst. 2 písm. g)).

¹²⁶ Tamtéž § 18 odst. 2 písm. e).

¹²⁷ Tamtéž § 19 odst. 1 písm. m).

¹²⁸ Tamtéž § 19 odst. 1 písm. u).

¹²⁹ KARFÍKOVÁ, Marie. In: BAKES, Milan a kol.: *Finanční právo...*, s. 209.

¹³⁰ PAŘÍZKOVÁ, Ivana. In: HRUBÁ, SMRŽOVÁ, Petra a kol.: *Finanční a daňové právo...*, s. 327.

¹³¹ Tamtéž

¹³² K pojmu daňová ztráta viz kap. 3.1.

budou příjmy spadat do samostatného základu daně dle § 20b ZDPřij se použije sazba ve výši 15 %, jak vyplývá z § 21 odst. 4 ZDPřij.

Slevy na dani z příjmů právnických osob jsou upraveny ve společné části zákona pro daň z příjmů fyzických i právnických osob, a to v ustanovení § 35, § 35a a § 35b ZDPřij, ustanovení vypočtená v podkapitole 3.1 se užijí jen pro poplatníky – fyzické osoby, přestože se tato ustanovení nacházejí ve společné části zákona pro daň z příjmů fyzických i právnických osob.

Zdaňovacím obdobím je poté podle ustanovení § 21a ZDPřij kalendářní rok, hospodářský rok, období od rozhodného dne fúze nebo rozdělení obchodní korporace nebo převodu jmění na společníka do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém se přeměna nebo převod jmění staly účinnými, nebo účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích 12 měsíců.¹³³

V případě, že bude poplatník daně z příjmů právnických osob *daňový rezident* dle § 17 odst. 3 ZDPřij, bude povinen podat přihlášku k registraci k dani z příjmů právnických osob u příslušného správce daně do 15 dnů od svého vzniku, jak vyplývá z § 39a odst. 1 ZDPřij. Místně příslušným správcem daně bude podle § 13 odst. 1 písm. b) DŘ ten správce daně, v jehož obvodu má právnická osoba sídlo. V případě, že bude právnická osoba *daňový nerezident*, uvádí zákon postup dle § 39a odst. 2 nebo dle odst. 3 ZDPřij.

Daňové priznání k dani z příjmu právnických osob má povinnost podat poplatník daně z příjmů právnických osob dle § 38m odst. 1 ZDPřij, přičemž má povinnost jej podat do 3 měsíců po uplynutí zdaňovacího období dle § 136 odst. 1 DŘ, a to i za situace, kdy je zdaňovací období kratší než 12 měsíců, jak vyplývá z ustanovení § 38m odst. 2 ZDPřij.

3.4 Povinnosti poskytovatelů ubytovacích služeb podle zákona o daních z příjmů

Pro stanovení konkrétních daňových povinností, které plynou poskytovatelům ubytovacích služeb ze ZDPřij, kteří své služby poskytují v rámci ekonomiky platform, je zásadní rozlišení, zda bude poskytování ubytovacích služeb spadat pod ustanovení upravující **příjmy ze závislé činnosti dle § 7 ZDPřij** anebo pod ustanovení upravující **příjmy z nájmu dle § 9 ZDPřij**¹³⁴. Jedním z důležitých kritérií pro správnou daňovou kvalifikaci podle ZDPřij poté bude kritérium, zda půjde při poskytování ubytovacích služeb o podnikání (viz níže) či

¹³³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (§ 21a).

¹³⁴ ŘEZNÍČEK, David, MAŠKOVÁ, Daniela. *Daňové aspekty příjmů z Airbnb* [online]. epravo.cz, 17. září 2021 [cit. 16. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/danove-aspekty-prijmu-z-airbnb-113583.html>.

nikoli, čímž dále potvrzujeme zkoumání relevanci indiferentních charakteristik ekonomiky platform¹³⁵ (viz podkapitola 1.1).

3.4.1 Zásadní rozhodnutí Městského soudu v Praze

Velmi důležitým rozhodnutím pro stanovení daňových povinností poskytovatelům ubytovacích služeb prostřednictvím ekonomiky platform dle ZDPřij je rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. srpna 2021, č. j. 6 Af 20/2020-32.

Žalobkyně (poskytovatelka ubytovacích služeb) se žalobou podle § 65 an. SŘS domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného – Odvolacího finančního ředitelství, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“), kterým bylo vydáno rozhodnutí – dodatečný platební výměr, jímž byla **doměřena žalobkyni daň z příjmů fyzických osob** a doměřen daňový bonus.

Správce daně v původním řízení vyzval žalobkyni k podání daňového tvrzení, přičemž uvedl, že příjmy žalobkyně **z nájmu** mají být zdaněny podle § 7 ZDPřij¹³⁶, následně žalobkyně podala dodatečné daňové přiznání, v němž uvedla, že se v jejím případě nejedná o příjmy spadající pod § 7 ZDPřij, jelikož byl **nájem** poskytnut bez **doplňkových služeb**, žalobkyně tak své příjmy, jež obdržela prostřednictvím internetového portálu Airbnb do příjmů dle § 9 ZDPřij¹³⁷. Žalobkyně dále namítala, že poskytuje pronájem bytů v Praze, který inzeruje mj. prostřednictvím Airbnb, přičemž namítala, že tato skutečnost sama o sobě nemůže znamenat, že poskytuje **ubytovací službu** a nikoli pronájem nemovité věci. Správce daně vyzval žalobkyni k odstranění pochybností, přičemž sdělil žalobkyni, že má správce daně za to, že se jedná o příjmy plynoucí z **ubytovacích služeb**, které naplňují znaky **podnikání**, jedná se tedy o příjmy dle § 7 ZDPřij.

Žalovaný v řízení před soudem uvedl, že v rámci odvolacího řízení proti rozhodnutí správce daně namítal, že při posuzování příjmů vycházel mj. z podstaty poskytování ubytovacích služeb prostřednictvím služeb jakými jsou např. Airbnb¹³⁸, kdy Airbnb klade na poskytovatele základní požadavky spočívající v poskytnutí služeb, které jsou hosty očekávány (např. poskytnutí toaletního papíru, ložního prádla aj.).¹³⁹ Dále žalovaný zohledňoval **charakter**¹⁴⁰ a **časový úsek** poskytovaného ubytování, přičemž z výpisů z účtu

¹³⁵ STAŠA, Josef. In: PICHRT, Jan a kol. *Sdílená ekonomika a delikty...*, s. 108.

¹³⁶ Příjmy ze samostatné činnosti.

¹³⁷ Příjmy z nájmu.

¹³⁸ Tedy subjekty ekonomiky platform.

¹³⁹ AIRBNB Inc. *Zásady komunity – Požadavky na hostitele* [online]. Airbnb.com [cit. 18. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.airbnb.cz/help/article/2343/>.

¹⁴⁰ K otázce zajištění bytových potřeb viz oddíl 1.3.1.

žalobkyně vyplývá, že ji platby z internetové platformy Airbnb přicházely průměrně jednou za dva dny, přičemž se v jejím případě jednalo o 134 plateb za 8 měsíců, podle žalovaného tedy nemohlo jít o dlouhodobý nájem. Z již zmíněného rozhodnutí SDEU¹⁴¹ dále vyplývá, že právě **krátkodobost je obvyklým znakem poskytování ubytovacích služeb způsobem obdobným poskytování ubytovacích služeb např. v rámci hotelnictví.** Kromě úvah výše vycházel žalovaný v rámci odvolacího řízení i z klasifikace produkce CZ-CPA 2015 Českého statistického úřadu¹⁴², podle které **je poskytování ubytovacích služeb příjmem z podnikání,** přičemž tak vyplývá zejm. z kódu 55.20.19, kam spadají **ostatní krátkodobé ubytovací služby bez každodenního úklidu,** přičemž podle žalovaného tato činnost nejlépe vystihuje činnost žalobkyně.

Městský soud v Praze se poté zabýval úvahami, zda je žalobkyně podnikatelem či nikoli, přičemž tuto otázku soud řešil jak v soukromoprávní, tak ve veřejnoprávní rovině.

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

Soud se dále zabývá vymezením pojmu živnost dle ŽivZ, přičemž v této souvislosti odkazují na vymezení živnosti v oddílu 1.3.1. Podle bodu 55. přílohy č. 4 k nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností je obsahovou náplní ubytovacích služeb poskytování ve všech ubytovacích zařízeních (hotel, ubytovna aj.) a v bytových a rodinných domech nebo ve stavbách pro rodinnou rekreaci. V případě ubytování v bytových a rodinných domech nebo ve stavbách pro rodinnou rekreaci s kapacitou do 10 lůžek (včetně přistýlek) podávání snídaní ubytovaným hostům.

Soud v rámci bodu 19. svého rozhodnutí zmiňuje mj. ustanovení § 2235 odst. 1 OZ, které stanoví, že zavazuje-li nájemní smlouva pronajímatele přenechat nájemci k **zajištění bytových potřeb nájemce,** popř. i členů jeho domácnosti byt nebo dům, který je předmětem nájmu, nepřihlíží se k ujednáním zkracujícím nájemcova práva podle ustanovení tohoto pododdílu (*Zvláštní ustanovení o nájmu bytu a nájmu domu*). § 2235 odst. 2 OZ poté stanoví výlukou z tohoto pododdílu v případě, že pronajímatel přenechává nájemci byt nebo dům k rekreaci nebo **jinému zjevně krátkodobému účelu.**

¹⁴¹ Rozsudek Soudního dvora Evropské unie Elisabeth Blasi v Finanzamt München I. sp. zn. C-346/95 ze dne 12. února 1998 (zveřejněno ve Sbírce rozhodnutí 1998, vložka I-00481), bod 24.

¹⁴² ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Klasifikace produkce* [online]. Český statistický úřad, 8. dubna 2015 [cit. 24. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace-produkce-cz-cpa->.

Pro případy, kdy pronajímatel přenechává nájemci byt nebo dům k rekreaci nebo jinému zjevně krátkodobému účelu je charakteristické, že „*nájemce si v daných případech nepronajímá prostor za účelem uspokojování bytových potřeb, ale pouze za účelem ubytování. Bytovou potřebu uspokojuje subjekt jinak (domov má jinde)*“. ¹⁴³

Soud dále zmínil ustanovení § 2326 OZ, které stanoví, že se smlouvou o ubytování (o přechodném nájmu) 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, popř. ve lhůtě obvyklé, přičemž tento smluvní typ se použije pro poskytování ubytovacích služeb prostřednictvím internetových platform.

Podle § 7 odst. 1 ZDPřij je příjmem ze samostatné činnosti mj. **příjem ze živnostenského podnikání** (písm. b)).

Soud pro musel následně řešit otázku, **zda přenechání nemovité věci k užívání prostřednictvím Airbnb lze klasifikovat jako nájem** (pronájem nemovitosti) **či ubytování** (poskytování ubytovací služby).

„*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 tomuto lze odkázat též na nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2001, sp. zn. II. ÚS 544/2000 (k tomuto nálezu viz oddíl 1.3.1) 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.*“ ¹⁴⁴ Městský soud se dále opírá i o výše uvedenou judikaturu ESD.

„*Na rozdíl od zajištění bytových potřeb člověka, poskytnuté ubytování skrze Airbnb nemůže naplnit zákonem předvídaný účel nájmu a bytu, **neboť nesaturují jeho potřebu bydlení, ale uspokojí jeho potřebu na ubytování, a proto je nutné jej klasifikovat jako ubytovací službu podle § 2326 o. z.** V tomto směru soud uvádí, že právní norma výslovně rozlišuje nájem a poskytnutí ubytovacích služeb, a to jak v **rovině soukromoprávní, 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.*“ ¹⁴⁵

Soud zároveň zdůraznil, že podstatné pro správné zařazení příjmu do příslušné kategorie příjmů je způsob, jakým je činnost vztahující se k příjmu prováděna, tedy zda se jedná

¹⁴³ HULMÁK, Milan, KABELKOVÁ, Eva. In: HULMÁK, Milan a kol. *Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055-3014)*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, s. 340 (§ 2235).

¹⁴⁴ Rozhodnutí Městského soudu v Praze ze dne 19. srpna 2021, č. j. 6 Af 20/2020-32, bod 24.

¹⁴⁵ Tamtéž

o pravidelnou činnost, zda se poskytuje na relativně krátkou či předem vymezenou přechodnou dobu, zda je nabízeno způsobem, který svědčí o zacílení na osoby, jež nehledají saturaci bytové potřeby, ale potřeby přechodného ubytování, např. prostřednictvím internetu – internetové platformy (Airbnb aj.), zda jsou kromě ubytování poskytnuty i další služby, jako je např. úklid, snídaně poskytnutá ubytovanému anebo zda je cena vázána na krátké časové období.

Soud uvádí, že posouzení výše uvedených kritérií vede k odlišení nájmu a ubytování, přičemž připouští k výše uvedeným rozlišovacím kritériím **subsidiární použití klasifikace CZ-CPA 2015 oddíl 55¹⁴⁶ a dále vymezení charakteru činnosti dle bodu 55. přílohy č. 4 k nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností, ve znění pozdějších předpisů.**

Soud se dále vyjadřoval k podnikání, tak, jak jej chápe OZ, přičemž se zabýval vymezením v § 420 OZ, zejména se pak soud vyjadřoval k prvku **soustavnosti**¹⁴⁷. „*Soustavnost není totožná s nepřetržitostí a trvalostí, přičemž posouzení soustavnosti je vždy věcí konkrétního případu s přihlédnutím k povaze činnosti.*“¹⁴⁸ Naproti tomu znak soustavnosti naplněn nebude u jednorázových či nahodilých činností (např. jednorázové uzavření nájemní smlouvy).¹⁴⁹ „*Soustavností je třeba rozumět zajištění pravidelného opakování činnosti, byť mezi jejími jednotlivými výkony mohou být i delší časové rozestupy ovlivněné například její sezónností.*“¹⁵⁰

Správce daně se v posuzovaném případě zabýval otázkou, zda žalobkyně poskytuje ubytovací služby jako podnikatel, přičemž se zaměřil na prvek soustavnosti. Správce daně vycházel z výpisů z účtu, jež byly předloženy žalobkyní, přičemž z těchto výpisů vyplývalo, že žalobkyně obdržela celkem 134 plateb za období 8 měsíců. Správce daně následně z množství plateb dospěl k závěru, že žalobkyně poskytovala ubytovací služby soustavně, tedy, současně za splnění zbylých podmínek dle § 420 OZ, vystupuje jako podnikatel, s čímž se soud ztotožnil. Četnost plateb může také sloužit jako odlišovací kritérium pro odlišení **příjmů ze samostatné činnosti (§ 7 ZDPřij)** a **příjmů z nájmu (§ 9 ZDPřij)**.¹⁵¹

Soud rozlišení nájmu a ubytování uzavírá vypořádáním se s námitkou žalobkyně, kdy namítala, že poskytovala nájem bez jakýchkoli dalších služeb. Soud konstatoval, že vzhledem

¹⁴⁶ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Klasifikace produkce* [online]. Český statistický úřad, 8. dubna 2015 [cit. 24. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace-produkce-cz-cpa->

¹⁴⁷ K vymezení prvku soustavnosti v rámci ŽivZ viz oddíl 1.3.1.

¹⁴⁸ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 4. 2008, č. j. 22 Cdo 679/2007.

¹⁴⁹ ZAPLETAL, Jiří. In: PETROV, Jan a kol. *Občanský zákoník. Komentář*. 2. vydání (1. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2022, § 420 – marg. č. 7.

¹⁵⁰ Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 8. 2019, č. j. 25 Cdo 5651/2017.

¹⁵¹ K problematice četnosti plateb jako odlišovacího kritéria pro stanovení daňových povinností viz oddíl 2.2.1.

k četnosti plateb, které za poskytování ubytovacích služeb žalobkyně obdržela, a dalších charakteristických údajů uvedených výše, které v sobě **nese poskytnutí ubytovací služby prostřednictvím internetové platformy Airbnb** (inzerce, časové omezení ubytování, případný úklid aj.) nelze dovodit, že tím byl naplněn též účel nájmu, tedy **zajištění bytových potřeb** nájemce vymezených dle judikatury ÚS¹⁵².

Námítka žalobkyně, podle níž nepostačuje obecný odkaz na skutečnost, že poskytuje ubytovací služby prostřednictvím Airbnb, a tedy tím pádem její příjmy spadají pod § 7 ZDPřij, tedy není důvodná, jelikož, jak bylo uvedeno výše, již samotné poskytnutí ubytovací služby prostřednictvím platformy Airbnb v sobě zahrnuje výše uvedené charakteristiky, které vymezují poskytnutí ubytovací služby.

3.4.2 Závěr

Poskytování ubytovacích služeb v rámci ekonomiky platformem **bude zásadně příjmem ze samostatné činnosti dle § 7 ZDPřij**. Pro snadnější orientaci v rámci problematiky identifikace předmětu daně podle ZDPřij odkazují na přílohu č. 1 k této práci.

V případě existence pochybností ohledně posouzení příjmů, kdy nelze jednoznačně určit, zda se jedná o **příjem ze samostatné činnosti dle § 7 ZDPřij** nebo o **příjem z nájmu dle § 9 ZDPřij**, je možné jako odlišovací kritéria využít zejm. **vymezení ubytovací služby dle klasifikace produkce CZ-CPA 2015 oddíl 55¹⁵³**, **vymezení obsahové náplni činnosti dle bodu 55. přílohy č. 4 k nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností, ve znění pozdějších předpisů**, splnění **definice podnikatele** podle § 420 odst. 1 OZ, přičemž při splnění této definice půjde o ubytovací službu a **posouzení účelu smlouvy**, tedy zda půjde o **zajištění bytových potřeb nájemce** (nájem bytu a domu), nebo zda půjde o **zajištění potřeby ubytování ubytovaného hosta** (ubytování, resp. ubytovací služba).

Vzhledem k tomu, že se **bude v případě poskytování ubytovacích služeb v rámci ekonomiky platformem zásadně jednat o příjem dle § 7 ZDPřij** dojde rovněž k vzniku povinností těchto poskytovatelů dle ŽivZ, jelikož je poskytování ubytovacích služeb¹⁵⁴ **živností volnou** dle bodu 55. přílohy č. 4 k ŽivZ, ke které musí mít takový poskytovatel **živnostenské oprávnění** podle § 25 odst. 1 ŽivZ. V případě poskytování ubytovacích služeb bez živnostenského oprávnění se pak může poskytovatel vystavovat riziku **odpovědnosti**

¹⁵² Nález Ústavního soudu ze dne 12. 3. 2001, sp. zn. II. ÚS 544/2000 (N 41/21 SbNU 363).

¹⁵³ ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Klasifikace produkce* [online]. Český statistický úřad, 8. dubna 2015 [cit. 24. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace-produkce-cz-cpa->.

¹⁵⁴ Za předpokladu naplnění definice živnosti podle § 2 ŽivZ srov. oddíl 3.4.1.

za přestupek podle § 61 odst. 3 písm. a) ŽivZ. Pokud poskytovatel ubytovacích služeb **neoznačí provozovnu**, může se vystavovat riziku **odpovědnosti za přestupek dle § 62 odst. 1 písm. g) ve spojení s § 17 odst. 7 a odst. 8 ŽivZ.**¹⁵⁵

¹⁵⁵ K výši pokuty, kterou lze za tyto přestupky uložit viz oddíl 1.3.1.

4. Posouzení dalších daňových povinností

4.1 Povinnosti podle zákona o evidenci tržeb

Poskytovatelům ubytovacích služeb, jež poskytují v rámci ekonomiky platformou mohou vznikat povinnosti dle zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů.

Subjekty evidence tržeb budou dle ustanovení v § 3 odst. 1 písm. a) ZET poplatníci daně z příjmů fyzických osob (viz podkapitola 3.2) a dle ustanovení v § 3 odst. 1 písm. b) ZET poplatníci daně z příjmů právnických osob (viz podkapitola 3.3).

Předmětem evidence tržeb budou poté dle § 3 odst. 2 ZET evidované tržby poplatníka uskutečněné na území České republiky.

Co je evidovaná tržba vymezuje ustanovení § 4 ZET, přičemž odst. 1 stanovuje základní definici evidované tržby. Aby však určitá platba byla evidovanou tržbou, musí být kumulativně naplněn **formální znak** dle § 5 ZET (Formální náležitosti pro evidovanou tržbu) a **materiální znak** evidované tržby, jímž je založení rozhodného příjmu dle § 6 ZET. Evidovanou tržbou pak bude celá platba, která takový rozhodný příjem založila.¹⁵⁶

Formální znak bude dle § 5 ZET naplněn, pokud půjde o platbu poplatníkovi uskutečněnou v hotovosti (§ 5 písm. a) ZET), prostřednictvím prostředků, které jsou určeny pouze k zaplacení zboží nebo služeb v prostorách využívaných vydavatelem prostředku nebo zboží nebo služeb úzce vymezenému okruhu dodavatelů anebo k zaplacení úzce vymezeného okruhu zboží nebo služeb (§ 5 písm. b) ZET; půjde např. o převody v rámci bankovních účtů provedené za pomoci platebních karet¹⁵⁷) aj.

Materiální znak bude dle § 6 odst. 1 ZET splněn, v případě, pokud se bude jednat o příjmy z činností, které jsou **podnikáním**, přičemž ustanovení § 6 odst. 1 ZET dále uvádí výjimky pro příjmy, které nebudou rozhodným příjmem (např. tyto příjmy nebudou předmětem daně z příjmů). Podnikáním se má na mysli činnost obsažená v definici podnikatele uvedené v § 420 odst. 1 OZ¹⁵⁸, tedy bude podnikatelem, 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.

¹⁵⁶ Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (§ 5).

¹⁵⁷ HRABĚTOVÁ, Daniela. In: HRABĚTOVÁ, Daniela a kol. *Zákon o evidenci tržeb. Komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016, s. 13.

¹⁵⁸ Tamtéž s. 17.

Z výše uvedeného tedy vyplývá, že ve vztahu k posuzování, zda bude poskytování ubytovacích služeb prostřednictvím Airbnb **příjmem ze samostatné činnosti dle § 7 ZDPřij** nebo **příjem z nájmu dle § 9 ZDPřij** (viz podkapitola 3.4) bude příjmem podléhající evidenci tržeb **jen příjem ze samostatné činnosti**.¹⁵⁹

Dle § 17 odst. 1 ZET (Oznamovací povinnost) má poplatník **povinnost prostřednictvím společného technického zařízení správce daně před získáním certifikátu pro evidenci tržeb oznámit údaje o provozovnách, v nichž přijímá evidované tržby, přičemž údaji o provozovnách se rozumí také údaje o internetových stránkách, na kterých jsou nabízeny zboží nebo služby. Dojde-li ke změně údajů o provozovnách, je poplatník povinen oznámit změnu správci daně do 15 dnů ode dne, kdy změna nastala, nejpozději před uskutečněním první evidované tržby v provozovně, které se změna týká**.¹⁶⁰

Co do evidenční povinnosti, bude poplatník dle § 18 odst. 1 ZET **povinen nejpozději při uskutečnění evidované tržby zaslat datovou zprávou údaje o této evidované tržbě správci daně a vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne, evidenční povinnost bude splněna řádně a včas tehdy, jsou-li nejpozději v okamžiku uskutečnění transakce splněny obě povinnosti dle § 18 odst. 1 písm. a) a b) ZET**.¹⁶¹

Podle § 25 odst. 1 ZET je **poplatník povinen mít na místě, kde se běžně uskutečňují evidované tržby, umístěno informační oznámení**, jež musí obsahovat text dle § 25 odst. 2 ZET, přičemž toto informační oznámení musí být dostatečně viditelné a čitelné, pokud to nevyklučuje povaha věci, zároveň jej musí poplatník umístit na internetové stránky, na kterých jsou nabízeny zboží či služby.

Povinnosti poskytovatelů ubytovacích služeb v rámci ekonomiky platformem vycházejí z dosud platné legislativy podle ZET, dne 9. března 2022 Vláda ČR totiž schválila návrh Ministerstva financí na zrušení ZET, který by měl nabýt účinnosti dne 1. ledna 2023, přičemž povinnost elektronicky evidovat tržby byla téměř dva roky pozastavena v důsledku pandemie viru SARS-CoV-2¹⁶² a to až do 31. prosince 2022. Dne 25. listopadu 2022 schválila tento návrh

¹⁵⁹ FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Ubytování jako samostatná činnost nebo nájem nemovité věci* [online]. etržby, 1. prosince 2016 [cit. 26. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.etrzby.cz/cs/Ubytovani>.

¹⁶⁰ § 17 odst. 2 ZET

¹⁶¹ HRABĚTOVÁ, Daniela. In: HRABĚTOVÁ, Daniela a kol. *Zákon o evidence tržeb. Komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016, s. 70.

¹⁶² WEISS, Tomáš. *Vláda schválila úplné zrušení EET od příštího roku* [online]. Ministerstvo financí České republiky, 9. března 2022 [cit. 12. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2022/vlada-schvalila-uplne-zruseni-eet-od-pri-46800>.

Poslanecká sněmovna ve 3. čtení, lze tedy téměř s jistotou konstatovat, že povinnosti vyplývající ze ZET k 1. lednu 2023 zcela zaniknou.¹⁶³

4.2 Povinnosti podle zákona o místních poplatcích

Poplatek je povinná, nepravidelná (na rozdíl od daně je poplatek vybírán *ad hoc*), nenávratná, zákonem stanovená platba za služby poskytované veřejným sektorem.¹⁶⁴ Poplatky jsou jistým protikladem daní v tom smyslu, že mají zprostředkovaný vztah k úhradě úkonu orgánu státní správy, přestože z hlediska daňového práva spadají pod vymezení daně *sensu lato*¹⁶⁵ srov. § 2 odst. 3 písm. a) DŘ a čl. 11 odst. 5 LZPS.

Ústavní základ poplatků je stejně jako ústavní základ daní položen v rámci čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod¹⁶⁶, přičemž v souladu se zásadou *nullum tributum sine lege* (viz oddíl 2.1.1) lze poplatky ukládat jen na základě zákona.

Poplatky lze rozdělit do čtyř základních skupin a to 1) **místní poplatky**, 2) správní poplatky vybírané orgány veřejné správy, 3) soudní poplatky vybírané soudy, 4) zvláštní dávky poplatkového charakteru (např. poplatky spojené s užíváním pozemních komunikací).¹⁶⁷

V této podkapitole se budeme zabývat povinnostmi poskytovatelů ubytovacích služeb vyplývající ze zákona č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, jež představuje zákonnou úpravu místních poplatků.

Místní poplatky představují významný nástroj rozpočtové politiky obce.¹⁶⁸ Na rozdíl od jiných skupin poplatků vymezených výše, lze o místních poplatcích říci, že se z ekonomického hlediska jedná spíše o daně ukládané na místní úrovni.¹⁶⁹ Místní poplatky se svou povahou blíží pojmu „obecní daň“.¹⁷⁰

ZMP umožňuje obcím zavést si místní poplatky vypočtené v taxativním výčtu v § 1 ZMP, přičemž jde o a) poplatek ze psů, **b) poplatek z pobytu**, c) poplatek za užívání veřejného prostranství, d) poplatek ze vstupného, e) poplatek za povolení k vjezdu s motorovým vozidlem do vybraných míst a částí měst, f) poplatek za zhodnocení stavebního

¹⁶³ FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Poslanecká sněmovna schválila úplné zrušení EET* [online]. Finanční správa ČR, 1. prosince 2016 [cit. 10. prosince 2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane-elektronicky/danovy-portal/evidence-trzeb/poslanecka-snemovna-schvalila-uplne>.

¹⁶⁴ CZUDEK, Damian. In: HRUBÁ, SMRŽOVÁ a kol.: *Finanční a daňové právo...*, s. 407.

¹⁶⁵ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. In: JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata...*, s. 23.

¹⁶⁶ Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁶⁷ CZUDEK, Damian. In: HRUBÁ, SMRŽOVÁ a kol.: *Finanční a daňové právo...*, s. 407.

¹⁶⁸ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. In: JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata...*, s. 31.

¹⁶⁹ VANČUROVÁ: *Daňový systém ČR...*, s. 49.

¹⁷⁰ PAŘÍZKOVÁ, Ivana. In: PAŘÍZKOVÁ, Ivana a kol. *Místní poplatky v teorii a praxi*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2013, s. 21.

pozemku možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace, g) poplatky za komunální odpad.

Je jen na rozhodnutí obce, které místní poplatky zavede, stanovení místních poplatků tedy patří do samostatné působnosti obce. Jak již bylo předestřeno výše, na (místní) poplatky je kladen požadavek, aby byly stanoveny zákonem, nicméně zda, v jaké výši a další podrobnosti vybírání poplatku si obec sama určí prostřednictvím obecně závazné vyhlášky dle § 14 odst. 1 ZMP a čl. 104 odst. 3 ústavního zákona č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů, kogentní úprava ZMP pak vypočítává konkrétní poplatky, maximální výši sazeb poplatků, vybírání místních poplatků aj.

4.2.1 Poplatek z pobytu

Zákonem č. 278/2019, kterým se mění zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů byl zaveden v rámci ZMP nový poplatek – poplatek z pobytu, který s účinností od 1. 1. 2020 nahradil poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt a poplatek z ubytovací kapacity, přičemž je od účinnosti novely zákona možné zavést poplatek jakoukoli obcí bez vazby na přítomnost lázní nebo zvýšený turistický ruch¹⁷¹, jak to vyžadoval např. § 3 odst. 1 ZMP ve znění účinném do 31. 12. 2019. Této změně předcházely názory, jež se objevovaly v odborné literatuře, že *dle ferenda* by bylo vhodné oba uvedené poplatky sloučit do jednoho poplatku.¹⁷² Podle závěru analýzy právní úpravy výše uvedených poplatků z roku 2012 je dle Radvana „*žádoucí vytvořit jedinou dávku dopadající na osoby v obci přechodně a za úplatu ubytované*“¹⁷³. Co se týče výše uvedené novelizace ZMP, jedná se podle Pichrta o jediný legislativní pokrok za roky 2017-2019 v daňověprávní regulaci poskytovatelů ubytovacích služeb poskytující ubytovací služby v rámci ekonomiky platform¹⁷⁴, přičemž tento stav trvá doposud.

Poplatek z pobytu plní především fiskální funkci, kdy jde v podstatě o příspěvek ubytovaného na služby, které pro něj poskytuje obec.¹⁷⁵

¹⁷¹ REDAKCE. Poslanecká sněmovna: návrh zákona, kterým se mění zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. *Právní rozhledy*, 2019, roč. 27, č. 21, s. III.

¹⁷² BOHÁČ, Radim. In: PICHRT, Jan a kol. *Sdílená ekonomika tři roky poté – závěry a perspektivy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 128.

¹⁷³ Tamtéž

¹⁷⁴ PICHRT, Jan. In: PICHRT, Jan a kol.: *Sdílená ekonomika tři roky poté...*, s. 16.

¹⁷⁵ CZUDEK, Damian. In: HRUBÁ, SMRŽOVÁ a kol.: *Finanční a daňové právo...*, s. 409.

Subjektem poplatku z pobytu – poplatníkem je dle § 3 ZMP osoba, která v obci není přihlášena, bude se jednat i s ohledem na ustanovení § 16c ZMP vždy o osobu fyzickou.¹⁷⁶

Kdo je v obci přihlášen upravuje § 16c ZMP, podle kterého se pro účely poplatků za přihlášení fyzické osoby považuje a) přihlášení k trvalému pobytu podle zákona o evidenci obyvatel nebo b) ohlášení místa pobytu cizince, kterému byl např. povolen trvalý pobyt, či na území ČR pobývá přechodně po dobu delší než 3 měsíce.

Předmětem poplatku je dle pozitivního vymezení v § 3a odst. 1 ZMP **úplatný pobyt trvající nejvýše 60 po sobě jdoucích kalendářních dnů u jednotlivého poskytovatele pobytu.**

Dle negativního vymezení v ustanovení § 3a odst. 2 pak předmětem poplatku není pobyt, při němž je na základě zákona omezoována osobní svoboda, nebo pobyt ve zdravotnickém zařízení poskytovatele lůžkové péče, pokud je tento pobyt hrazenou zdravotní službou podle zákona upravujícího veřejné zdravotní pojištění nebo pokud je její součástí.

Pro poplatek z pobytu je v § 3b ZMP upraven institut osvobození od poplatku, přičemž od poplatku z pobytu je osvobozena např. osoba mladší 18 let (§ 3b odst. 1 písm. b) ZMP), nebo osoba vykonávající na území obce sezónní práci pro právnickou nebo podnikající fyzickou osobu (§ 3b odst. 1 písm. e) ZMP), přičemž co se rozumí sezónní prací upravuje ustanovení § 3b odst. 3 ZMP.

Základem poplatku z pobytu bude dle § 3c ZMP počet započatých dnů pobytu, s výjimkou dne počátku pobytu. Dle ustanovení § 3d ZMP bude sazba poplatku činit nejvýše 50 Kč. Poplatek se dle § 3e ZMP vypočte jako součin základu poplatku a sazby poplatku, **poplatek tedy v souvislosti s nejdelší možnou délkou trvání pobytu, který tedy bude zpoplatněn dle § 3a odst. 1 ZMP (60 dní) může v maximální výši činit 3.000 Kč.**

Plátcem poplatku z pobytu je dle § 3f odst. 1 ZMP **poskytovatel úplatného pobytu**, plátce je pak dle § 3f odst. 2 ZMP povinen vybrat poplatek od poplatníka.

Plátce má dále povinnost registrační – oznamovací, pro tyto účely musí pak poskytovatelé ubytovacích služeb vést evidenční knihu v písemné formě, a to buď v podobě listinné nebo elektronické, do které se zapisují údaje týkající se fyzické osoby, které poskytovatel ubytovacích služeb poskytuje **úplatný pobyt**, přičemž údaje, jež se do evidenční knihy zapisují jsou vypočteny v § 3g odst. 2 ZMP.¹⁷⁷

¹⁷⁶ TĚŽKÝ, Václav. In: TĚŽKÝ, Václav a kol. *Zákon o místních poplatcích: Komentář* [online]. Systém ASPI, Wolters Kluwer, 1. února 2022 [cit. 13. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/13/58/1/2>, § 3.

¹⁷⁷ CZUDEK, Damian. In: HRUBÁ, SMRŽOVÁ a kol.: *Finanční a daňové právo...*, s. 409.

Správcem poplatku je dle § 15 odst. 1 ZMP obecní úřad, který vykonává správu poplatku dle § 15 odst. 2 ZMP v přenesené působnosti. Samotná sazba poplatku¹⁷⁸, lhůta pro podání ohlášení, nevyloučí-li obec povinnost ohlášení podat a splatnost poplatku dle § 14 odst. 2 ZMP, jakožto fakultativní náležitosti poplatku dle § 14 odst. 3 ZMP jsou určeny **obcí prostřednictvím obecně závazné vyhlášky**.

¹⁷⁸ Tato sazba se však musí pohybovat v zákonem stanovených hranicích pro sazby poplatků.

Závěr

Cílem mé práce bylo vymezení daňových povinností poskytovatelů ubytovacích služeb, kteří ubytovací služby poskytují prostřednictvím internetových platform (Airbnb aj.), tedy prostřednictvím subjektu ekonomiky platform (zprostředkovatele).

Před samotným vymezení těchto povinností, jsem se v kapitole první zabýval definicí ekonomiky platform, jejími subjekty a vybranými omezeními ekonomiky platform, ať už se jedná o analýzu právní úpravy nebo judikatury, přičemž v rámci teoretického vymezení pojmu jsem dále dospěl k závěru, že otázka, zda je poskytovatel ubytovacích služeb podnikatelem, resp. zda tyto služby poskytuje živnostenským způsobem, je zásadní nejen pro účely odpovědnosti za přestupek, kterého by se poskytovatel mohl dopustit neoznačením provozovny nebo tím, že nemá živnostenské oprávnění podle ŽivZ, ale také pro účely vymezení daňových povinností dle ZDPřij.

Co se týče daní z příjmů bude naplnění definice podnikatele a definice živnosti společně dělicím kritériem pro uplatnění příslušného daňového režimu. V případě posouzení povinností těchto poskytovatelů bude připadat v úvahu uplatnění § 7 ZDPřij (příjmy ze samostatné činnosti) nebo § 9 ZDPřij (příjmy z nájmu). Mezi další odlišující kritéria, jež byly vymezeny nejprve zmíněným nálezem Ústavního soudu a poté judikaturou obecných soudů, dále patří zajištění bytových potřeb či potřeby ubytování, časové hledisko, tedy délka trvání závazku, četnost plateb za poskytnutou ubytovací službu (viz oddíl 3.4.1), porovnání s vymezením ubytovací služby v produkci CZ-CPA Českého statistického úřadu oddíl 55 nebo dle bodu 55. přílohy č. 4 k nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností, ve znění pozdějších předpisů aj.

To, zda se bude uplatňovat § 7 ZDPřij nebo § 9 ZDPřij hraje dále roli ve vztahu k povinnostem vyplývajících ze zákona o evidenci tržeb, přičemž příjmy podléhající evidenci tržeb budou jen příjmy dle § 7 ZDPřij, tedy příjmy ze samostatné činnosti.

V rámci vymezení povinností podle ZDPH jsem řešil otázku, zda by se poskytování ubytovacích služeb prostřednictvím internetových platform nedalo podle ZDPH posuzovat jako nájem, přičemž v takovém případě by se jednalo o plnění osvobozené od DPH. Tuto otázku řešil ještě tento rok Městský soud v Praze, který ve svém rozhodnutí považuje za zásadní odlišující kritérium četnost plateb za poskytnutou ubytovací službu (viz oddíl 2.2.1). Aby se však takové poskytování ubytovacích služeb mohlo posuzovat jako nájem podle ZDPH je zapotřebí naplnit judikaturou SDEU vymezenou definici nájmu (viz oddíl 2.2.2) a také je podle mého názoru zapotřebí, aby v sobě nájem nezahrnoval poskytnutí dalších, doplňkových služeb,

kteře jsou ale zahrnuty v samotných požadavcích na poskytování ubytovacích služeb ze strany platformy Airbnb, proto mám za to, že poskytování ubytovacích služeb prostřednictvím Airbnb zásadně nebude osvobozeným plněním dle § 51 odst. 1 písm. g) ZDPH¹⁷⁹, ale bude se jednat o poskytování ubytovacích služeb dle produkce CZ-CPA oddíl 55, přičemž se pro toto zdanitelné plnění použije druhá snížená sazba daně ve výši 10 %. Plátcem se pak stane osoba se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1.000.000 Kč, taková osoba poté bude mít povinnost podat přihlášku k registraci do 15 dnů po skončení měsíce, ve kterém tento obrat přesáhla.

Co se týče povinností poskytovatelů ubytovacích služeb v rámci ekonomiky platformy vyplývajících ze ZMP jsou tito poskytovatelé, tedy plátcí poplatku¹⁸⁰, v případě, že poskytují ubytovací služby na území obce, která si zavedla poplatek z pobytu, povinni tento poplatek vybrat od ubytovaných osob, tedy od poplatníků, a to za předpokladu, že poskytovatelé ubytovacích služeb poskytují úplatný pobyt trvající nejvýše 60 dnů, přičemž sazbu poplatku jako další náležitosti poplatku si v intencích zákona upravují obce prostřednictvím obecně závazných vyhlášek. Tito poskytovatelé pak budou mít dále povinnost vést evidenční knihu v písemné formě, a to buď v podobě listinné nebo elektronické viz oddíl 4.2.1.

Ve vztahu k povinnostem poskytovatelů ubytovacích služeb v rámci ekonomiky platformy podle ZET lze konstatovat, že ačkoli podle platné právní úpravy mají tito poskytovatelé povinnosti¹⁸¹, tyto povinnosti s nejvyšší pravděpodobností s účinností od 1. ledna 2022 zaniknou.

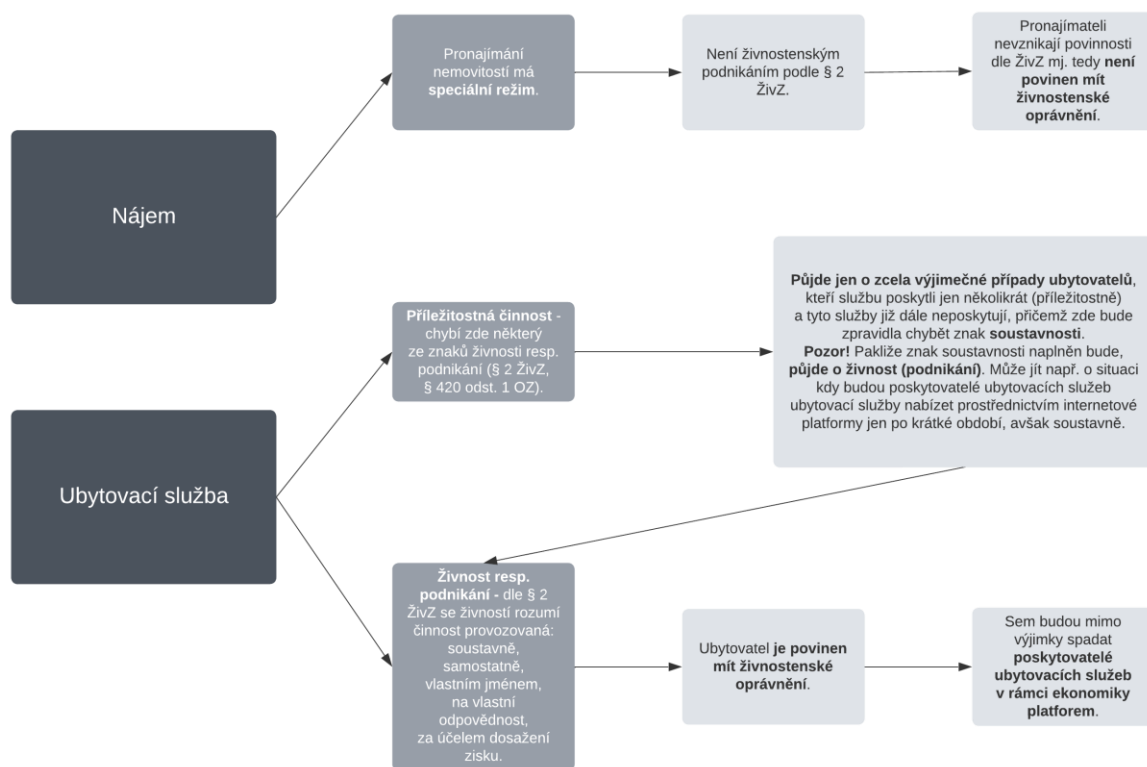
Mám za to, že tato diplomová práce může být přínosná pro kohokoli, kdo např. zvažuje poskytování ubytovacích služeb, neboť tato práce poskytuje vymezení nejen daňových povinností poskytovatelů ubytovacích služeb, kteří své služby poskytují prostřednictvím internetových platform (Airbnb aj.). Diplomová práce může též případně sloužit správcům daně pro účely odstranění pochybností při správě daně.

¹⁷⁹ Odvolací finanční ředitelství ostatně nevyloučilo možnost, že by přes platformu Airbnb šlo uzavřít i nájemní vztah, nicméně v okamžiku, kdy dojde k poskytování doplňkových služeb, půjde o ubytovací službu, tento názor podpořil i Městský soud v Praze (viz oddíl 2.2.1).

¹⁸⁰ Viz oddíl 4.2.1.

¹⁸¹ Vzhledem k pozastavení elektronické evidence tržeb je však plnění těchto povinností jen dobrovolné viz podkapitola 4.1.

Příloha č. 1 – Grafické znázornění identifikace předmětu daně z příjmů



Bibliografie

Monografie

1. BAKEŠ, Milan a kol. *Finanční právo*. 6. vydání. Praha: C. H. Beck, 2012, 549 s.
2. GRŮŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. vydání. Praha: Linde, 2009, 335 s.
3. HRUBÁ, SMRŽOVÁ, Petra a kol. *Finanční a daňové právo*. 3. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2016, 494 s.
4. JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. In: JÁNOŠÍKOVÁ, Petra a kol. *Daňové právo de lege lata*. 2. vydání. Plzeň: Aleš Čeněk, 2018, 156 s.
5. KARFÍKOVÁ, Marie a kol. *Teorie finančního práva a finanční vědy*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 356 s.
6. PAŘÍZKOVÁ, Ivana a kol. *Místní poplatky v teorii a praxi*. 1. vydání. Brno: Masarykova univerzita, Právnická fakulta, 2013, 153 s.
7. PICHRT, Jan a kol. *Sdílená ekonomika – sdílený právní problém?* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017, 336 s.
8. PICHRT, Jan a kol. *Sdílená ekonomika a delikty*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2018, 264 s.
9. PICHRT, Jan a kol. *Sdílená ekonomika tři roky poté – závěry a perspektivy*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, 288 s.
10. SUNDARARAJAN, Arun. *The Sharing Economy. The End of Employment and the Rise of Crowd-Based Capitalism*. Cambridge (Massachusetts): The MIT Press, 2016, 240 s.
11. VANČUROVÁ, Alena a kol. *Daňový systém ČR 2020*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2020, 406 s.
12. VYCHOPENĚ, Jiří. *Meritum Daň z příjmů 2020*. 16. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, 576 s.
13. ZIMMERMANN, Vita. *Der Konsument in der digital-kollaborativen Wirtschaft. Eine empirische Untersuchung der Anbieterseite auf C2C-Plattformen*. Wiesbaden: Springer Gabler, 2017, 219 s.

Komentáře

1. DRÁBOVÁ, Milena a kol. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 8. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2019, 1224 s.
2. HRABĚTOVÁ, Daniela a kol. *Zákon o evidence tržeb. Komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016, 152 s.
3. HULMÁK, Milan a kol. *Občanský zákoník VI. Závazkové právo. Zvláštní část (§ 2055-3014). Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2014, 2072 s.
4. HUSSEINI, Faisal a kol. *Listina základních práv a svobod*. 1. vydání (1. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2021, 1456 s.
5. KUNŠTÁTOVÁ, Tatiana a kol. *Živnostenský zákon. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2019, 452 s.
6. NOVOTNÁ, Monika, OLŠANSKÝ, Václav. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 811 s.

7. PETROV, Jan a kol. *Občanský zákoník. Komentář*. 2. vydání (1. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2022, 3352 s.
8. ŠIMÁČKOVÁ, Kateřina. In WAGNEROVÁ, Eliška a kol. *Listina základních práv a svobod. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012, 931 s.
9. VLADIMÍR, Pelc. *Daně z příjmů. Zákon s poznámkami a judikaturou*. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, 664 s.

Odborné časopisy

1. REDAKCE. Poslanecká sněmovna: návrh zákona, kterým se mění zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. *Právní rozhledy*, 2019, roč. 27, č. 21, s. III.
2. OEI, Shu-Yi. RING, Diane M. Can Sharing Be Taxed? *Washington University Law Review*, 2016, roč. 93, č. 4, s. 41-42.

Soudní a jiná rozhodnutí

1. Nález Ústavního soudu ze dne 12. března 2001, sp. zn. II. ÚS 544/2000 (N 41/21 SbNU 363).
2. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 19. srpna 2021, č. j. 6 Af 20/2020-32.
3. Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. ledna 2022, č. j. 11 Af 31/2021-29.
4. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 22. 4. 2008, č. j. 22 Cdo 679/2007.
5. Rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 8. 2019, č. j. 25 Cdo 5651/2017.
6. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 1. 2020, č. j. 3 As 360/2017-35.
7. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. dubna 2010, č. j. 2 Afs 6/2009-64.
8. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie Commissioners of Customs & Excise v Mirror Group plc sp. zn. C-409/98 ze dne 9. října 2001 (zveřejněno ve Sbírce rozhodnutí 2001, vložka I-07175).
9. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie Elisabeth Blasi v Finanzamt München I. sp. zn. C-346/95 ze dne 12. února 1998 (zveřejněno ve Sbírce rozhodnutí 1998, vložka I-00481).
10. Rozsudek Soudního dvora Evropské unie Stichting „Goed Wonen“ v Staatssecretaris van Financiën, sp. zn. C-326/99 ze dne 4. října 2001 (zveřejněno ve Sbírce rozhodnutí 2001, vložka I-06831).
11. Usnesení Městského soudu v Praze ze dne 21. listopadu 2019, č. j. 80 Cm 8/2018-111.
12. Usnesení vlády České republiky ze dne 4. září 2017, č. 615/2017 UsnV.
13. Usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 13. října 2021, č. j. 6 Cmo 86/2020-167.

Internetové zdroje

1. ADVOKÁTNÍ DENÍK. *Sněmovna podpořila zvýšení limitu pro registraci k DPH na dva miliony Kč* [online]. Advokátní deník, 8. července 2022 [cit. 28. října 2022]. Dostupné z: <https://advokatnidenik.cz/2022/07/08/snemovna-podporila-zvyseni-limitu-pro-registraci-k-dph-na-dva-miliony-kc/>.

2. AIRBNB Inc. *About us* [online]. Airbnb.com [cit. 21. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://news.airbnb.com/about-us/>.
3. AIRBNB Inc. *Zásady komunity – Požadavky na hostitele* [online]. Airbnb.com [cit. 18. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.airbnb.cz/help/article/2343/>.
4. BOHÁČ, Radim. *Pojem daň v daňových zákonech* [online]. Právnická fakulta, Masarykova univerzita, 24. listopadu 2011 [cit. 14. června 2021]. Dostupné z: https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/files/prispevky/02%20FINAN C/Radim%20Bohac.pdf.
5. CODAGONE, Cristiano, MARTENS, Bertin. *Scoping the Sharing Economy: Origins, Definitions, Impact and Regulatory Issues* [online]. Institute for Prospective Technological Studies Digital Economy Working Paper 2016/01, JRC100369, 10. května 2016 [cit. 7. července 2022]. Dostupné z: https://joint-research-centre.ec.europa.eu/publications/scoping-sharing-economy-origins-definitions-impact-and-regulatory-issues_en.
6. ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD. *Klasifikace produkce* [online]. Český statistický úřad, 8. dubna 2015 [cit. 24. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/klasifikace-produkce-cz-cpa->.
7. DIMUN, Petr. Soud: *Společenství vlastníků nemůže omezovat krátkodobé pronájmy typu Airbnb* [online]. Česká justice, 10. prosince 2021 [cit. 12. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.ceska-justice.cz/2021/12/soud-spolecenstvi-vlastniku-nemuze-omezovat-kratkodobe-pronajmy-typu-airbnb/>.
8. FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Poslanecká sněmovna schválila úplné zrušení EET* [online]. Finanční správa ČR, 1. prosince 2016 [cit. 10. prosince 2022]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane-elektronicky/danovy-portal/evidence-trzeb/poslanecka-snemovna-schvalila-uplne>.
9. FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Ubytování jako samostatná činnost nebo nájem nemovité věci* [online]. etržby, 1. prosince 2016 [cit. 26. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.etrzby.cz/cs/Ubytovani>.
10. FOJTÍK, Jiří. *Informace k daňovému posouzení povinností poskytovatelů přepravních služeb (UBER)* [online]. Finanční správa ČR, 29. května 2017 [cit. 27. října 2022]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2017_DPH_Info-k-danovemu-posouzeni-povinnosti-poskytovatelu.pdf.
11. FOJTÍK, Jiří. *Informace k daňovému posouzení povinností poskytovatelů ubytovacích služeb (Airbnb a další)* [online]. Finanční správa ČR, 11. října 2017 [cit. 27. října 2022]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/2017-10-11_Info_k_danovemu_posouzeni_povinnosti_poskytovatel.pdf.
12. KNOWLEDGE AT WHARTON. *The Sharing Economy: A New Way of Doing Business* [online]. A business journal from the Wharton School of the University of Pennsylvania, 11. prosince 2015 [cit. 6. července 2022]. Dostupné z: <https://knowledge.wharton.upenn.edu/article/the-sharing-economy-a-new-way-of-doing-business/>.
13. KOMEDOVIÁ, Pavlína. *Ubytování není bydlení. K legálnímu provozu Airbnb je třeba rekolaudovat byt nebo dům na novou funkci* [online]. ESTAV.cz, 3. listopadu 2021 [cit. 2022].

11. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.estav.cz/cz/10192.ubytovani-neni-bydleni-k-legalnimu-provozu-airbnb-je-treba-rekolaudovat>.
14. MAREK, David a kol. *Sdílená ekonomika – Bohatství bez vlastnictví* [online]. Deloitte, 24. dubna 2017 [cit. 30. června 2022]. Dostupné z: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cz/Documents/deloitte-analytics/Sdilená-ekonomika.pdf>.
15. OMBUDSMAN. *Ombudsman radí se sdílenou ekonomikou: povinnosti vyplývající z krátkodobých pronájmů nebo z poskytování přepravy* [online]. Kancelář veřejného ochránce práv, 6. prosince 2019 [cit. 11. prosince 2022]. Dostupné z: <https://www.ochrance.cz/aktualne/ombudsman-radi-se-sdilenou-ekonomikou-povinnosti-vyplývající-z-krátkodobých-pronajmu-nebo/>.
16. OXFORD UNIVERSITY PRESS. *Definition of sharing economy noun from the Oxford Advanced Learner's Dictionary* [online]. Oxford Learner's Dictionaries, 1. ledna 2022 [cit. 30. června 2022]. Dostupné z: <https://www.oxfordlearnersdictionaries.com/definition/english/sharing-economy>.
17. PICHT, Jan. *Problematika sdílené ekonomiky a ochrana výkonu závislé práce* [online]. Právní prostor, 6. srpna 2018 [cit. 30. června 2022]. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/ostatni-pravo/problematika-sdilené-ekonomiky-a-ochrana-výkonu-zavisle-prace>.
18. ŘEZNIČEK, David, MAŠKOVÁ, Daniela. *Daňové aspekty příjmů z Airbnb* [online]. epravo.cz, 17. září 2021 [cit. 16. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/danove-aspekty-prijmu-z-airbnb-113583.html>.
19. TĚŽKÝ, Václav a kol. *Zákon o místních poplatcích: Komentář* [online]. Systém ASPI, Wolters Kluwer, 1. února 2022 [cit. 13. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.aspi.cz/products/lawText/13/58/1/2>.
20. TÝDEN V JUSTICI. *1. březen 2020* [online]. Česká televize, 1. března 2020 [cit. 27. října 2022]. Dostupné z: <https://www.ceskatelevize.cz/porady/11129264015-tyden-v-justici/320281381900301/>.
21. UBER TECHNOLOGIES Inc. *About us* [online]. Uber.com [cit. 21. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.uber.com/us/en/about/>.
22. WEISS, Tomáš. *Vláda schválila úplné zrušení EET od příštího roku* [online]. Ministerstvo financí České republiky, 9. března 2022 [cit. 12. listopadu 2022]. Dostupné z: <https://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2022/vlada-schvalila-uplne-zruseni-eet-od-pri-46800>.

Právní předpisy

1. Nařízení vlády č. 278/2008 Sb., o obsahových náplních jednotlivých živností, ve znění pozdějších předpisů.
2. Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (2006/112/ES), ve znění pozdějších změn.
3. Šestá směrnice Rady ze dne 17. května 1977, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (77/388/EHS), ve znění ze dne 1. ledna 2006.

4. Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava, ve znění pozdějších předpisů.
5. Ústavní zákon č. 2/1993 Sb., Listina základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů.
6. Vyhláška č. 268/2009 Sb., o technických požadavcích na stavby, ve znění pozdějších předpisů.
7. Vyhláška č. 501/2006 Sb., o obecných požadavcích na využívání území, ve znění pozdějších předpisů.
8. Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů.
9. Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.
10. Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu, ve znění pozdějších předpisů.
11. Zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy, ve znění pozdějších předpisů.
12. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.
13. Zákon č. 260/1993 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů.
14. Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
15. Zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, ve znění pozdějších předpisů.
16. Zákon č. 565/1990 Sb., o místních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.
17. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.
18. Zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů.
19. Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Jiné zdroje

1. Důvodová zpráva k zákonu č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb.
2. Sdělení Komise Evropskému parlamentu, Radě, Evropskému hospodářskému a sociálnímu výboru a Výboru regionů ze dne 2. června 2016, COM(2016) 356 final.

Abstrakt

Tato diplomová práce je zaměřena především na vymezení daňových povinností poskytovatelů ubytovacích služeb, kteří ubytovací služby poskytují prostřednictvím internetových platforem např. Airbnb. Pro vymezení těchto povinností je v této práci provedena analýza právních předpisů a judikatury.

V této práci se zabývám definicí pojmu ekonomika platform, subjekty ekonomiky platform a vybranými omezeními ekonomiky platform.

Dále v práci vymezuji povinnosti poskytovatelů ubytovacích služeb v rámci ekonomiky platform dle ZDPH zejm. ve vztahu k judikatuře SDEU.

Pro účely vymezení povinností těchto poskytovatelů podle ZDPřij, tedy stanovení konkrétního daňového režimu, je nutné vyřešit otázku, zda poskytování ubytovacích služeb zajišťuje ubytovanému potřebu ubytování nebo potřebu bydlení.

Co se týče vymezení povinností poskytovatelů ubytovacích služeb, jež poskytují prostřednictvím internetových platforem dle ZET a ZMP, je použita zejm. analýza aktuální právní úpravy.

Abstract

This diploma thesis primarily focuses on defining the obligations of accommodation service providers who provide services via internet platforms such as Airbnb. I analyze legal regulations and judicial interpretations of related legal terms to determine these obligations.

First, I define platform economy and its subjects; then, I delimit selected regulations of the platform economy.

Furthermore, I define the obligations of accommodation service providers who provide the service via internet platforms such as Airbnb according to Act No. 235/2004 Coll. on Value Added Tax, as amended in conjunction with the Court of Justice of the European Union case law.

To define the tax obligations of such providers according to Act No. 586/1992 Coll. on Income Tax, as amended, it is necessary to identify which tax regime shall be applied to accommodation services provided via internet platforms. To determine the tax regime, the Constitutional Court of the Czech Republic constructed criterion in its decision that can guide us through the process of tax regime identification. This criterion is based on the question of whether the accommodation provided saturates the quests' needs for accommodation or his or her needs for housing.

Regarding the definitions of obligations of accommodation service providers provided via internet platforms according to Act No. 112/2016 Coll. on Registration of Sales, as amended and according to Act No. 565/1990 Coll. on Local Fees, as amended, an analysis of current legislation will be used.

Klíčová slova

Airbnb, daně z příjmů, daň z přidané hodnoty, ekonomika platforem, místní poplatky, nájem, poplatek z pobytu, poskytovatelé ubytovacích služeb, sdílená ekonomika, ubytovací služba, zákon o evidenci tržeb.

Key words

Airbnb, income tax, value added tax, platform economy, local fees, rent, stay fee, accommodation service providers, sharing economy, accommodation service, act on Registration of Sales.