ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Heleny Nutilové a soudce JUDr. Michala Hájka, PhD. a soudce Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka, ve věci

žalobkyně: **Znakon Reality s.r.o., IČO 047 47 445**
se sídlem Sousedovice č.p. 44, PSČ 386 01
zastoupeného spol. Censitio s.r.o., IČO 24774219
se sídlem Ratajova 1113/8, 148 00 Praha 4

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 12. 2024, č. j. 37091/24/5200-11431-706481,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů toho řízení.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou domáhá zrušení shora uvedeného rozhodnutí, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj tak, že byla žalobkyni doměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob za rok 2019 nižší o částku 395 658 Kč a současně byla uložena povinnost uhradit penále ve výši 3 957 Kč a za rok 2020 byla žalobkyni doměřena daňová ztráta z příjmů právnických osob o částku 939 910 Kč a současně jí byla uložena i povinnost uhradit penále ve výši 9 400 Kč, neboť dle správce daně po provedené daňové kontrole žalobkyně ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních příjmů nedoložila pro předmětná zdaňovací období zjištěný rozdíl mezi cenami fakturovanými za pronájem bytu spojené osobě a cenami, které by byly shledány mezi nezávislými osobami, v běžných obchodních vztazích za stejný nebo obdobných podmínek. Podle žalovaného správce daně nesprávně stanovil cenu obvyklou, a proto daňovou ztrátu snížil.
2. Prvostupňový správce daně platebním výměrem ze dne 2. 5. 2023 žalobkyni doměřil daňovou ztrátu z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2019 nižší o částku 465 534 Kč a současně uložil i povinnost uhradit penále ve výši 4 656 Kč a za rok 2020 dodatečným platebním výměrem ze dne 28. 4. 2023 doměřil žalobkyni daňovou ztrátu z příjmů právnických osob nižší o částku 1 108 046 Kč a uložil zákonnou povinnost uhradit penále ve výši 11 081 Kč.
3. Žalobkyně v žalobě uvádí, že správce daně žalobkyni zaúčtoval do výnosů za zdaňovací období roku 2019 a 2020 příjem za pronájem bytu v bytovém domě V TOWER, a proto předmětem sporu mezi účastníky je daňová výše zdanitelného příjmu za pronájem bytu. Tento byt žalobkyně pronajímala společnosti Znakon a.s., když v nájemní smlouvě bylo dohodnuto, že nájemné je stanoveno vzájemnou dohodou smluvních stran a činí 2 170 Kč za den + DPH. Výše nájemného se tak odvíjela od počtu dní faktického užívání bytu nájemce v daném měsíci. Nájemné pak bylo fakturováno nájemci a účtováno do výnosů podle počtu dní, pro která nájemce byt skutečně užíval.
4. Dle žalovaného je nájemné nutno stanovit, jako by byl byt nájemci pronajat po celý měsíc, když výše nájemného je nutno stanovit v ceně obvyklé, když do výnosů je nutno zahrnout i hodnotu služeb poskytovaných v souvislosti s nájemným. Přestože se smluvní strany dohodly na nájemném za každý den faktického používání bytu, je nutno dle žalovaného výše nájemného stanovit, jako by byl byt nájemci pronajat celý měsíc.
5. Proto žalobkyně namítá, že žalovaný porušil princip smluvní volnosti smluvních stran, neboť orgány finanční správy nepřihlížely k danému obsahu nájemní smlouvy, jestliže stanovily výši nájemného, jako by byl byt nájemci pronajat na celý měsíc, přestože z obsahu nájemní smlouvy je zřejmé, že výše úplaty za nájem se odvozoval od počtu dnů praktického využívání bytu. Záměrem obou smluvních stran bylo sjednat denní užívání bytu a tomu odpovídající denní nájemné. Tomuto smluvnímu ujednání odpovídá i vyjádření žalobce do protokolu o ústním jednání, kdy do protokolu uvedl, že předmětný byt je trvale pronajat

společnosti Znakon a.s. a výše úplaty za tento trvalý nájem je dle platné smlouvy odvozena od odpočtu dnů faktického užívání bytu v daném období.

6. Z rámcová smlouvy o nájmu nemovitých věcí ze dne 29. 7. 2019 vyplývá, že smlouva byla uzavřena na dobu neurčitou s tím, že jednotlivé časové úseky nájmu budou stanoveny dohodou, když nájemné je splatné na základě faktury vystavené pronajímatelem za měsíční období podle skutečné doby nájmu, když nájemné bylo stanoveno vzájemnou dohodu a činí 2 170 Kč za den + DPH. Z toho vyplývá dle žalobkyně, že záměrem smluvních stran bylo sjednat denní užívání bytu a tomu odpovídající denní nájemné a dle tohoto smluvního ujednání bylo postupováno. V souvislosti s tím odkázala na rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. IÚS 550/2022, dle něhož došlo k porušení principu autonomie smluvních stran, a to zejména k porušení čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR a čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod.

7. Proto je navrhováno žalobkyni, aby napadené rozhodnutí bylo zrušeno a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení.

II. Stručný obsah vyjádření žalovaného

8. Žalovaný neshledává porušení principu autonomie vůle, neboť smluvní volnost patří mezi základy zásady soukromého práva. Subjekty se v rámci smluvní volnosti mohou odchýlit vlastním jednáním od zákona, pokud to není zákonem zakázáno. Z hlediska daňového práva však transakce či smluvní ujednání učiněné mezi spojenými osobami je nutné podrobit zkoumání, zda nebyly ovlivňovány osobním vztahem smluvní stran a zda ceny nebyly vystaveny dle principu tržního odstupu ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a proto žalovaný posuzoval smluvní ujednání optikou principu tržního odstupu. V souvislosti s tím poukázal na rozsudek NSS 8 Afs 80/2007–105 ze dne 31. 3. 2009. Z obsahu rámcové smlouvy vyplývá, že se jednalo o dlouhodobý pronájem bytu, který byl nájemci poskytnut k výhradní dispozici bez toho, že by byt musel s jakýmkoli jiným nájemcem sdílet. Záviselo tak pouze na nájemci, v jaké intenzitě bude byt využívat. Z toho je zřejmé, pokud bylo výhradní právo užívat pronajatý byt pouze nájemcem bylo tudíž nutno hradit nájemné a služby za celý měsíc pronájmu. Proto je nutno při výpočtu nájemného, kdy byl byt pronajat nájemci přihlédnout k celému období, nikoli z počtu dnů, ve kterých je tvrzeno užívání bytu. Při výpočtu měsíční výše pronájmu proto žalovaný postupoval tak, že denní sazbu nájemného vynásobil příslušným počtem dní v daném měsíci, nikoli žalobkyní tvrzeným počtem dní faktického využívání. Žalovaný vyjádřil, že přešlo důkazní břemeno na žalobkyni, která měla uspokojivě vysvětlit rozdíl mezi převodní a referenční cenou, což však neučinil.

9. K žalobkyní odkazovaného nálezu Ústavního soudu ze dne 29. 11. 2022 sp. zn. IÚS 550/2022 žalovaný uvedl, že tento nález není na projednávanou věc případný, netýká se problematiky práva daňového, nýbrž občanského. Daňové právo hledí na transakce mezi spojenými osobami značně odlišně než právo občanské. Dále žalovaný poukázal na to, že žalobkyně v zásadě nepolemizuje s odůvodněním napadeného rozhodnutí, setrvala pouze na opakováním již vyřčeného. Námitku žalobkyně považuje za nedůvodnou, a proto navrhuje, aby žaloba byla jako zamítnuta.

Právní posouzení věci krajským soudem

10. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích daných žalobními body dle § 75 odst. 2 s.ř.s. a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

11. Krajský soud rozhodl rozsudkem bez jednání dle § 51 s.ř.s., neboť účastníci projevili s takovým procesním postupem souhlas.

12. V daném případě žalobce uzavřel se společností ZNAKON a.s. rámcovou smlouvou o dlouhodobém pronájmu bytu, který byl nájemci poskytnut k výhradní dispozici bez toho, že by jej musel s jakýmkoli jiným nájemcem sdílet. Smluvně bylo ujednáno denní nájemné, které na základě počtu dnů, kdy byl byt fakticky využíván, tvořilo výslednou částku úplaty za měsíční nájem. Žalobce nesouhlasí s tím, že žalovaný nepřihlédl k tomuto smluvnímu ujednání, ale stanovil výši nájemného tak, jako by byl předmětný byt pronajat nájemci po celý měsíc. Tím mělo dojít k porušení principu smluvní volnosti.

13. Soud uvádí, že obecně si strany mohou sjednat nájemné dle vlastního uvážení, avšak pro účely daní musí být nájemné stanoveno tak, aby odpovídalo tržním cenám a nebylo uměle navyšováno nebo snižováno s cílem daňových úspor. Proto se specificky při stanovení nájemného uplatňuje smluvní volnost, ale s určitými omezeními danými daňovými předpisy. Pokud je nájemné, resp. úplata za užívání bytu výrazně jiná oproti ceně tržní, může finanční úřad zpochybnit jeho daňovou uznatelnost a požadovat jeho úpravu na tržní úroveň. Pokud je tedy nájemné uměle sníženo, může být považováno za daňový únik.

14. Mezi účastníky je tak na sporu, zda žalobce pronajal byt společnosti ZNAKON a.s. za obvyklé nájemné a zda správce daně oprávněně v souladu s § 23 odst. 7 zákona o dani z příjmů upravil základ daně z příjmů s ohledem na zjištěnou cenu pronájmu v předmětném zdaňovacím období.

15. Podle § 23 odst. 7 písm. c) zákona o dani z příjmů, liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od ceny, které byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví správce daně základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije-li se cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.

16. V daném případě správce daně vyzval žalobce k prokázání skutečností, k vysvětlení a doložení rozdílu zjištěného v předmětném zdaňovacím období mezi nájemným sjednaným ve smlouvě o pronájmu a cenou obvyklou zjištěnou správcem daně. Žalobce uvedl, že rámcová smlouva byla uzavřena na dobu neurčitou, předmět nájmu tvoří kancelář, když konkrétní časové úseky nájmu byly stanoveny dohodou. Cena nájemného byla stanovena v denní sazbě ve výši 2 170 Kč na den, bez DPH. Bylo ujednáno, že cena nájmu zahrnuje i úhrady za služby spojené s užíváním bytu. Předmětný byt byl trvale pronajat výhradně nájemci ZNAKON a. s. a výše úplaty za tento trvalý nájem je dle platné smlouvy odvozen od počtu dnů faktického užívání bytu v daném měsíci. Žalobce uvedl, že byt je výhradně používán daňovým subjektem k ekonomické činnosti spočívající v pronájmu. Proto u správce daně vznikly pochybnosti o správné výši ceny pronájmu bytu, když dle žalovaného cena obvyklá pronájmu bytové jednotky a nákladů na provoz předmětného bytu pro zdaňovací období roku 2019 činila 465 534 Kč a za zdaňovací období roku 2020 činila obvyklá cena 1 108 046 Kč. Tato výše nájemného zjištěná správcem daně nebyla žalobcem zpochybněna. Žalobcem je pouze namítáno porušení smluvní volnosti. Ten pouze uvedl, že předmětný byt je pronajat výhradně nájemci ZNAKON a odkázal na obsah rámcové

Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

smlouvy, kde je za trvalý nájem platba odvozena od počtu dnů faktického užívání bytu v daném měsíci.

17. V daňovém řízení je to daňový subjekt, který nese břemeno tvrzení ve vztahu ke své daňové povinnosti i břemeno důkazní ve vztahu k těmto svým tvrzením. V některých případech toto obecné pravidlo neplatí a břemeno tvrzení i břemeno důkazní nese naopak správce daně. Tak je tomu právě v případě aplikace § 23 odst. 7 věta prvá zákona o dani z příjmů. Finanční úřad řádně zjistil cenu sjednanou mezi spojenými osobami, kterou tvoří nájemné a cena za služby. Bylo na správci daně, aby rovněž zjistil cenu referenční a provedl srovnání. Nutnou nikoli dostačující podmínkou úpravy základu daně je, že rozdíl mezi cenami existoval. Správce daně ve vztahu k tomuto rozdílu nese břemeno tvrzení i břemeno důkazní. *Prokázal-li by správce daně, že smluvními stranami předmětného právního úkonu jsou spojené osoby, a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční a zároveň by daňový subjekt neprokázal zvláštním a obvyklým poměrům na trhu se vymykající a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena odlišná, mohl by být teprve učiněn závěr, že rozdíl mezi sjednanou a referenční cenou nelze považovat za výdaj vynaložený na dosažení zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle § 24 odst. 1 zákona o dani z příjmů* (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2011, č.j. 7 Afs 40/2011-69).

18. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2011, č.j. 7 Afs 74/2010-81 vyplývá, že *„ v případě, že je prokázáno, že se jedná o spojené osoby ve smyslu citovaného ustanovení je na správci daně, aby prokázal, že se liší ceny sjednané mezi těmito osobami o ceny, které by byly sjednány mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Znamená to, že správce daně musí zjistit cenu sjednanou mezi spojenými osobami a cenu referenční, aby mohl provést srovnání. Nutnou (nikoli dostačující) podmínkou úpravy základu daně je, že rozdíl mezi cenami existuje. Správce daně ve vztahu k tomuto rozdílu nese břemeno tvrzení a břemeno důkazní..... Zjištění ceny skutečně zpravidla nebude činit obtíže, jelikož se jedná o skutečnost rozhodnou pro určení základu daně a uvedenou obvykle v účetnictví nebo jiné povinné evidenci daňového subjektu...“* I když má správce daně za prokázané, že smluvními stranami předmětného právního úkonu jsou spojené osoby, a že tyto si sjednaly cenu lišící se od ceny referenční, tj. nese-li břemeno tvrzení i břemeno důkazní ke všem těmto rozhodným skutečnostem, neznamená to, že může bez dalšího provést úpravu základu daně. Ten, komu má být základ daně upraven musí ještě dostat prostor časový i věcný, aby mohl zjištěný rozdíl mezi cenami uspokojivě vysvětlit. Břemeno tvrzení i břemeno důkazní na rozdíl od ostatních podmínek pro úpravu základu daně podle § 23 odst. 7 věta první zákona o daních z příjmů nese daňový subjekt. Ten musí tvrdit a prokázat zvláštní a obvyklým poměrům na trhu se vymykajícím, a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána odlišně od ceny referenční.

19. Žalovaný zjistil, že žalobkyně i nájemce jsou spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, proto správce daně byl oprávněn posoudit smluvní ujednání z hlediska principu tržního odstupu. V daném případě správce daně unesl břemeno tvrzení i břemeno důkazní ve smyslu existence osob i existence rozdílů o cenách, neboť prokázal, že se cena sjednaná mezi žalobcem a společností ZNAKON, jako spojenými osobami, liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích. Žalobce měl prokázat zvláštním a obvyklým poměrům na trhu se vymykající cenu, a přitom ekonomicky racionální důvody, pro které byla cena mezi ním a spojenou osobou sjednána

odlišně od ceny zjištěné od správce daně za celý měsíc. Toto se žalobci nepodařilo a rozdíl přesvědčivě nezdůvodnil. Naopak žalovaný poukázal na to, že se jednalo o dlouhodobý pronájem bytu, který byl nájemci poskytnut k výhradní dispozici, kdy nemusel s jiným nájemcem tento nájem bytu sdílet a záviselo pouze na nájemci v jaké intenzitě právo využívat byt uplatní. Jestliže tedy měl nájemce výhradní právo užívat pronajatý byt, bylo tedy nutné nájemné stanovit z důvodů daňových za celý měsíc pronájmu, přestože jím byl byt využíván pouze několik dnů, respektive nocí v měsíci. Jednalo se o dlouhodobý nájem, a proto při výpočtu nájemného muselo být přihlédnuto k celému období nikoliv jen k počtu dnů, kdy byl byt využíván. Proto žalovaný správně vypočetl měsíční výši pronájmu tak, že denní sazbu nájemného, které bylo smluvně ujednáno, vynásobil počtem dní v daném měsíci, nikoliv pouze počtem dní faktického užívání.

20. Soud poznamená, že pokud subjekt uzavřel podezřelý obchod a chce se dovolávat právní *účinnosti* takového jednání musí být pak schopen vysvětlit na první pohled racionální důvod svého postupu. Správní orgány tedy nepochybily, pokud po zjištění neobvyklé výše sjednaného nájmu požadovaly, aby žalobkyně prokázala důvody odpovídající ekonomickým principům běžných obchodních vztahů, jelikož tak žalobkyně neučinila, racionálně nevyvrátila pochybnosti správce daně nelze než aprobovat jejich závěr, že žalobkyně racionálně nevyvrátila odlišnost ceny od ceny obvyklé, kdy žalobkyně nebrojila proti způsobu, kterým byla stanovena cena obvyklá.

21. Soud proto uzavřel, že porušení principu smluvní volnosti nebylo v daném případě porušeno. Smluvní volnost je zásadou soukromého práva, ovšem z hlediska práva daňového je smluvní ujednání mezi spojenými osobami možno podrobit zkoumání, zda nebyly ovlivňovány osobním vztahem smluvních strana, zda byly tedy nastaveny dle principu tržního odstupu ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Cena, která byla sjednána za trvalý nájem bytu pouze na základě počtu faktických dnů, kdy byl byt využíván, se liší od ceny, která by byla sjednána v běžných obchodních vztazích, proto došlo k porušení § 23 odst. 7 písm. zákona o daních z příjmů, proto správce daně zvýšil správně základ daně žalobkyně o zjištěný rozdíl.

22. Zcela trefně odkázal žalovaný v souvislosti s tím na rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2009 č.j. 8 Afs 80/2007–105, dle něhož *obchodní transakce mezi osobami, blízkými mohou být ovlivňovány osobním vztahem smluvních stran, a proto jejich motivem není vždy samotná snaha o získání majetkového či jiného prospěchu, jako je tomu v běžných obchodních vztazích za podmínek fungující soutěže.* Ačkoliv je s ohledem na zásadu smluvní volnosti takovýto způsob jednání v občanskoprávních nebo obchodněprávních vztazích možný, z hlediska daňového práva, je ve výsledku sankcionovaný úpravou daně o zjištěný rozdíl.

23. Zcela neopodstatněný je odkaz žalobce na nález Ústavního soudu ze dne 29. 11. 2022 sp. zn. IÚS 550/2022, neboť v této věci se nejedná o problematiku daňového práva, ale práva občanského. Daňové právo hodnotí smluvní ujednání mezi spojenými osobami značně odlišně, proto dle soudu odkaz na tento nález Ústavního soudu není přiléhavý. V tomto nálezu byla řešena otázka vlastnictví, jaká byla vůle stran při jeho postoupení jemu náleží náhrada škody, jedná se tedy o občanskoprávní spor, nikoli o řízení daňové, ve kterém se jedná o posouzení ceny obvyklé sjednané mezi spřízněnými osobami.

III. Závěr a náklady řízení

Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.

24. Soud proto žalobu s ohledem na výše uvedené důvody neshledal námitku žalobce za důvodnou, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

25. Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věru 1 s.ř.s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, jež důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobkyně nebyla ve věci úspěšná, a proto ji právo na náhradu nákladů řízení proti žalovanému nenáleží. To by náleželo žalovanému. Tomu však žádné náklady vynaložené nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, proto mu nebylo přiznáno právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

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

České Budějovice 13. srpna 2025

Mgr. Helena Nutilová v. r.

předsedkyně senátu

Shoda s prvopisem se potvrzuje: J. M.