ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Faisala Husseiniho v právní věci žalobkyně: **Znakon Reality s.r.o.**, se sídlem Sousedovice 44, zastoupená JUDr. Helenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 13. 8. 2025, č. j. 57 Af 1/2025-34,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádnému z účastníků **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „*správce daně*“) dodatečným platebním výměrem ze dne 2. 5. 2023, č. j. 1224915/23/2211-50522-307699 (dále jen „*dodatečný platební výměr za rok 2019*“), doměřil žalobkyni daňovou ztrátu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019 nižší o částku 465 534 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 4 656 Kč, a dodatečným platebním výměrem ze dne 28. 4. 2023, č. j. 1225434/23/2211-50522-307699 (dále jen „*dodatečný platební výměr za rok 2020*“), doměřil žalobkyni daňovou ztrátu na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020 nižší o částku 1 108 046 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 11 081 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 17. 12. 2024, č. j. 37091/24/5200-11431-706481, změnil dodatečný platební výměr za rok 2019 tak, že doměřil žalobkyni daňovou ztrátu na dani z příjmů právnických osob nižší o částku 395 658 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 3 957 Kč, a dodatečný platební výměr

za rok 2020 změnil tak, že doměřil žalobkyni daňovou ztrátu na dani z příjmů právnických osob nižší o částku 939 910 Kč a uložil jí povinnost uhradit penále ve výši 9 400 Kč.

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „*krajský soud*“), který ji rozsudkem ze dne 13. 8. 2025, č. j. 57 Af 1/2025-34, zamítl jako nedůvodnou.

[3] Krajský soud vycházel z toho, že žalobkyně uzavřela dne 29. 7. 2019 se společností ZNAKON, a.s. (dále jen „*společnost ZNAKON*“) Rámcovou smlouvu o nájmu nemovitých věcí sloužících k podnikání, kterou společnosti ZNAKON pronajala byt o velikosti 3+kk o podlahové ploše 161,4 m^2 v 18. nadzemním podlaží v bytovém domě V TOWER na adrese Milevská 2094/3, Praha. Nájemné bylo ujednáno ve výši 2 170 Kč bez DPH za den, přičemž částka nájmu zahrnovala i úhrady za služby spojené s užíváním bytu. Výše nájemného za kalendářní měsíc byla dle rámcové smlouvy odvozena od počtu dnů skutečného užívání bytu v daném měsíci, přestože byl po celý měsíc byt k dispozici výhradně společnosti ZNAKON.

[4] Mezi účastníky řízení je sporné, zda daňové orgány správně postupovaly dle § 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*zákon o daních z příjmů*“), a upravily základ daně z příjmů právnických osob ve vztahu k transakci mezi spojenými osobami s ohledem na zjištěnou obvyklou výši nájemného.

[5] Dle krajského soudu žalovaný unesl břemeno tvrzení i břemeno důkazní ohledně existence spojených osob ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (žalobkyně a společnosti ZNAKON) a existence rozdílů v cenách, neboť prokázal, že nájemné sjednané mezi žalobkyní a společností ZNAKON se liší od nájemného, které by bylo sjednáno mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Krajský soud se ztotožnil s žalovaným, že se jednalo o dlouhodobý nájem bytu, který byl poskytnut k dispozici výhradně společnosti ZNAKON, přičemž záviselo pouze na této společnosti, v jaké intenzitě bude pronajatý byt využívat. Jestliže měla společnost ZNAKON výhradní právo byt užívat, bylo nutné pro daňové účely stanovit nájemné za celý měsíc, přestože byl byt „*skutečně využíván*“ jen několik dnů v měsíci. Žalovaný tak podle krajského soudu správně vypočetl měsíční výši nájemného tak, že sjednanou denní sazbu nájemného vynásobil počtem dní v daném měsíci, a nikoliv pouze počtem dní faktického užívání bytu. Žalobkyně oproti tomu neprokázala ekonomicky racionální důvody, pro které se společností ZNAKON sjednala výši nájemného odlišně, než jak by tomu bylo v běžném obchodním vztahu.

[6] K žalobní námitce porušení zásady smluvní volnosti krajský soud konstatoval, že se jedná o zásadu soukromého práva. Z hlediska práva daňového je možné smluvní ujednání mezi spojenými osobami podrobit zkoumání a zjistit, zda nebylo ovlivněno vztahem smluvních stran. Odkaz žalobkyně na nález Ústavního soudu ze dne 29. 11. 2022, sp. zn. I. ÚS 550/22, ve věci stěžovatelky Salabka, s. r. o. (dále jen „*nález ÚS ve věci Salabka*“), považoval krajský soud za nepřiléhavý. V tomto nálezu se Ústavní soud zabýval občanskoprávním sporem, a nikoliv daňovým řízením a posouzením ceny obvyklé a ceny sjednané mezi spřízněnými osobami.

[7] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobkyně (dále jen „*stěžovatelka*“) kasační stížnost, jejíž důvody lze podřadit pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“).

[8] Stěžovatelka nesouhlasí s tím, že neprokázala důvody sjednání nájemného v jiné než obvyklé výši. Namítá, že prokázala, že nájemné ve výši „*400 Kč/m²/den*“ je obvyklé, což ostatně akceptoval i žalovaný. Dle stěžovatelky není veden spor o výši tohoto „*jednotkového*“ nájemného, ale o to, zda měla stěžovatelka do základu daně zahrnout nájemné v této výši za všechny dny v měsíci, přestože byt nebyl společností ZNAKON všechny dny v měsíci fakticky užíván. Je zřejmé, že záměrem smluvních stran bylo sjednat denní užívání bytu, a tomu odpovídalo i sjednání denního nájemného.

[9] Dle stěžovatelky krajský soud nerespektoval zásadu smluvní volnosti, což je v rozporu s nálezem ÚS ve věci *Salabka*. Namítá, že princip tržního odstupu nelze vykládat tak, že umožňuje správci daně „*jednostranně předefinovat skutečný předmět plnění nebo změnit jeho rozsah*“. Krajský soud přepočítal sjednané denní nájemné na měsíční bez ohledu na faktickou dobu užívání bytu, čímž zkonstruoval fiktivní příjem, který nebyl realizován, účtován ani zaplacen. Tento postup je v rozporu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, neboť ten neopravňuje správce daně k tomu, aby měnil předmět smluvního ujednání. Zejména nelze přijmout závěr, že výlučné právo užívání bytu automaticky znamená povinnost platit nájemné za celý měsíc, pokud si smluvní strany ujednaly jiný režim.

[10] Stěžovatelka prokázala, že byt nebyl užíván nepřetržitě, což žalovaný i krajský soud „*ignorovali*“. Nejednalo se o dlouhodobý nájem, ale spíše o opakovaně sjednávané krátkodobé užívání, které je běžné např. při ubytování obchodních zástupců, externích pracovníků či pro dočasné kancelářské využití. Závěr krajského soudu, že nezávislé osoby by obdobnou smlouvu neuzavřely, je pouhou spekulací, což odporuje závěrům nálezu ÚS ve věci *Salabka*. Tento nález je dle stěžovatelky relevantní, jelikož i v daňovém právu musí být respektována vůle stran. Konstatování krajského soudu, že nález ÚS ve věci *Salabka* není přiléhavý, neobsahuje žádnou právní argumentaci.

[11] Dále se podle stěžovatelky krajský soud nevypořádal s námitkou, že správce daně neunesl důkazní břemeno při stanovení referenční ceny dle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, jelikož neprokázal existenci odlišné ceny, ale pouze redefinoval předmět plnění.

[12] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že krajský soud věc posoudil správně a nedopustil se pochybení. Krajský soud se sice výslovně nezabýval námitkou, dle níž daňové orgány nezpochybnily počet dnů, po které byl byt společností ZNAKON skutečně užíván. Vysvětlil nicméně, že rozhodné je, že sjednání nájemného pouze na základě počtu dnů, v nichž byl byt fakticky užíván, se liší od nájemného, které by bylo sjednáno v běžném obchodním vztahu. Dále žalovaný uvádí, že stěžovatelka nesprávně ustrnula pouze na tom, že jí sjednané jednotkové nájemné (za jeden den užívání bytu) je v obvyklé výši. Výši nájemného je třeba posuzovat z hlediska jeho celkové výše za jednotlivá zdaňovací období s přihlédnutím ke všem souvislostem. Žalovaný připomíná, že náklady spojené s bytem a hrazené stěžovatelkou přesahovaly nájemné hrazené společností ZNAKON, a dále že byt byl pronajat výhradně této společnosti, přičemž záleželo pouze na ní, v jaké intenzitě bude byt využívat. Zásada smluvní volnosti se dle žalovaného v daňovém řízení neuplatní. Žalovaný tak navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[13] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatelka je zastoupena advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je totiž povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, tedy i bez námitky stěžovatelky. Vlastní přezkum rozsudku je pak možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí.

[16] Krajský soud v rozsudku řádně a srozumitelně vyložil důvody svého rozhodnutí, vypořádal se se všemi žalobními námitkami a jeho závěry jsou podpořeny srozumitelnou a logickou argumentací. V odstavci 19 napadeného rozsudku vysvětlil, proč považuje za správný postup žalovaného při určení obvyklé výše nájemného. Z napadeného rozsudku je rovněž zřejmé, že krajský soud považoval odkaz na nález ÚS ve věci *Salabka* za nepřiléhavý proto, že se v něm Ústavní soud zabýval respektováním zásady smluvní volnosti v soukromém právu, a nikoliv v právu daňovém (viz odstavec 23 napadeného rozsudku). Nejvyšší správní soud dodává, že dle konstantní judikatury tohoto soudu nemají správní soudy povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci účastníka řízení a tu obsáhle vyvracet. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace jako celku (srov. rozsudky ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19, či ze dne 18. 12. 2023, č. j. 5 As 256/2022-67; všechna zde citovaná judikatura tohoto soudu je dostupná na www.nssoud.cz); tento úkol krajský soud splnil.

[17] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[18] Podle § 23 odst. 7 věty první zákona o daních z příjmů *liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl*.

[19] Správce daně musí při postupu podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (1) prokázat, že cena sporné transakce (převodní cena) byla sjednána mezi spojenými osobami, (2) prokázat, že se převodní cena liší od ceny, která by byla sjednána mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (referenční cena), a (3) v případě zjištění rozdílu mezi převodní a referenční cenou dát daňovému subjektu příležitost zjištěný rozdíl uspokojivě vysvětlit a doložit. Důkazní břemeno v prvních dvou krocích tíží správce daně, ve třetím kroku pak přechází na daňový subjekt (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 1. 2011, č. j. 7 Afs 74/2010-81, č. 2548/2012 Sb. NSS, a ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66).

[20] Mezi stranami je nesporné, že stěžovatelka a společnost ZNAKON jsou spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, a dále že sjednané nájemné ve výši 2 700 Kč za den je nájemným v obvyklé výši. Sporné však je, zda mohly daňové orgány jako referenční cenu stanovit nájemné za celý kalendářní měsíc (tedy jako násobek sjednaného denního nájemného a počtu dní v daném měsíci), přestože stěžovatelka si se společností ZNAKON ujednala, že tato společnost (jako nájemce) bude hradit nájemné pouze za dny, v nichž byt „skutečně využije".

[21] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěry krajského soudu. Krajský soud a žalovaný správně stanovili referenční cenu, tj. výši obvyklého měsíčního nájemného, tak, že sjednané denní nájemné vynásobili počtem dní v kalendářním měsíci. Dle Nejvyššího správního soudu by právě takto bylo nájemné sjednáno mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek. Lze si jen stěží představit, že by v běžném obchodním vztahu byl předmět nájmu přenechán po celý měsíc k výhradnímu užívání jedinému nájemci, který by však hradil nájemné jen za ty dny, v nichž předmět nájmu skutečně využije. Uvedené platí tím spíše v případě, kdy je nájemné hrazené za kalendářní měsíc výrazně nižší, než platby za služby spojené s užíváním bytu hrazené pronajímatelem poskytovatelům těchto služeb (jako tomu bylo v posuzované věci). Pokud by záměrem smluvních stran bylo přenechat nájemci předmět nájmu k užívání jen po několik málo dní v měsíci, bylo by racionální, aby byl předmět nájmu v jiných dnech přenechán k užívání dalším osobám tak, aby byl nájem pro pronajímatele ekonomicky výhodný stejným způsobem, jako kdyby chtěl pronajmout byt na trhu osobám nezávislým.

[22] Stěžovatelka v kasační stížnosti nereflektuje rozdíl mezi převodní a referenční cenou. Pouze uvádí, že sjednané podmínky nájmu umožňují „*nájemci flexibilní využívání*", jsou obvyklé u podnikatelů v oblasti ubytovacích nebo kancelářských služeb a odpovídají „*potřebám podnikání nájemce*". Z uvedeného však nevyplývá, v čem je takové ujednání ekonomicky racionální **pro stěžovatelku jako pronajímatele**. Co se týče stěžovatelčina tvrzení, že společnost ZNAKON byt skutečně využívala jen několik málo dnů v měsíci, zdejší soud pouze konstatuje, že četnost užívání bytu nebyla pro posouzení věci relevantní, touto skutkovou okolností se nezabývaly ani daňové orgány, ani krajský soud. Stěžovatelčina argumentace výhodností ujednání z pohledu jedné strany – nájemce – se pak míjí s vlastním rozhodovacím důvodem doměření daně; stěžovatelka totiž touto argumentací nezpochybňuje, že podmínky nájmu (exkluzivní užívací právo nájemce vs. sjednané denní nájemné) neodpovídá podmínkám nájmu mezi nezávislými osobami (kde by pronajímatel vyhledal takového nájemce, který by hradil měsíční tržní nájemné, případně by pronajímal byt na denní bázi za vyšší cenu různým nájemcům bez toho, že by některému z nich poskytl exkluzivitu).

[23] Nejvyšší správní soud dodává, že z napadeného rozsudku nevyplývá, že „*výlučné právo užívání bytu automaticky znamená povinnost platit nájemné za celý měsíc, pokud si smluvní strany ujednaly jiný režim*", jak tvrdí stěžovatelka v kasační stížnosti. Krajský soud se komplexně zabýval konkrétními okolnostmi nynější věci a dospěl pouze k závěru, že v tomto konkrétním případě se převodní cena (sjednané nájemné) liší od ceny referenční (obvyklé nájemné), přičemž stěžovatelka zjištěný rozdíl nedokázala uspokojivě vysvětlit a doložit. Při určování referenční ceny žalovaný a krajský soud správně přihlédli nejen ke sjednané výši nájemného, ale i k dalším podmínkám nájmu. Podle § 23 odst. 7 zákona

o daních z příjmů je nezbytné převodní cenu porovnat s cenou, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích **za stejných nebo obdobných podmínek**. Bylo tedy namístě zohlednit nejen samotnou výši sjednaného nájemného, ale také další podmínky nájmu (zejména exkluzivitu užívání bytu společností ZNAKON), a posoudit, zda by si nezávislé osoby v běžných obchodních vztazích za těchto podmínek (tedy za podmínky exkluzivního užívání bytu jediným nájemcem) sjednaly totožné denní nájemné závislé výlučně na počtu dnů v měsíci, v nichž byl byt nájemcem skutečně užíván. Daňové orgány i krajský soud přitom správně vyhodnotily, že za takových podmínek by si nespojené osoby v běžných obchodních vztazích sjednaly nájemné odlišně, než jako tomu bylo v nynější věci; jinými slovy shledaly, že se referenční cena liší od ceny převodní. Ani v tomto postupu tak Nejvyšší správní soud neshledává pochybení.

[24] Závěry krajského soudu nejsou v rozporu ani se zásadou smluvní volnosti. Jedná se totiž o zásadu soukromého práva, která se ve veřejném právu nepoužije (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003-55). K zásadě smluvní volnosti v souvislosti s aplikací § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se dále vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2009, č. j. 8 Afs 80/2007-105, č. 1852/2009 Sb. NSS, v němž uvedl, že „[o]*bchodní 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 základu daně o zjištěný rozdíl***“ (zvýraznění doplněno – pozn. NSS). Je tak nerozhodné, zda vůlí smluvních stran bylo sjednání denního užívání bytu a tomu odpovídajícího denního nájemného. Takové ujednání je sice možné z pohledu práva soukromého, nicméně správce daně je oprávněn pro účely daňového práva s tím související základ daně upravit právě podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (viz § 1 odst. 1 občanského zákoníku, dle kterého je uplatňování soukromého práva nezávislé na uplatňování práva veřejného).

[25] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud souhlasí také s tím, že na nynější věc nedopadají závěry nálezu ÚS ve věci *Salabka*. Ústavní soud se respektováním zásady smluvní volnosti zabýval za účelem posouzení aktivní legitimace tehdejší stěžovatelky, která se domáhala náhrady škody podle občanského zákoníku v civilním sporu, a to v souvislosti s postoupením smlouvy dle § 1895 a násl. občanského zákoníku. Ústavní soud se však v tomto nálezu nedotýkal veřejnoprávní zásady autonomního posouzení daňové povahy právního vztahu daňovými orgány.

[26] Lze tedy uzavřít, že není naplněn ani kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[27] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[28] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti.

Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladu řízení nepřiznává.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 29. ledna 2026

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu