

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. et Mgr. Bc. Petra Jiříka a soudců JUDr. Terezy Kučerové a JUDr. Michala Hájka, Ph.D., ve věci

žalobkyně: **Znakon Reality s.r.o.**, IČO 047 47 445
sídlem Sousedovice 44
zastoupena 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 6. 12. 2024, č. j. 37071/24/5300-21443-711275,

takto:

I. Žaloba se **zamítá**.

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

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

Shodu s prvopisem potvrzuje Bc. V. L.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a stručný obsah žaloby

1. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný postupem podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, částečně změnil dvanáct platebních výměrů správce daně Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, kterými byla žalobkyni doměřena daň z přidané hodnoty (DPH) za zdaňovací období leden až listopad roku 2021 a vyměřena DPH za zdaňovací období prosinec 2021. Žalovaný snížil původně stanovené hodnoty plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.
2. Úvodem včasné žaloby podané dne 10. 2. 2025, jakož i v rámci doplnění ze dne 11. 2. 2025, žalobkyně popisuje průběh řízení před správcem daně.
3. Žalobkyně oproti žalovanému vychází z toho, že na ni **nedopadá zákaz zdanění pronájmu** podle § 56a odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění od 1. 1. 2021. Odkazuje na znění přechodných ustanovení. Samotný nájemní vztah byl založen smlouvou ze dne 29. 7. 2019 s tím, že bude uplatňováno DPH. DPH má být v souladu se smlouvou uplatňována jak do dne 1. 1. 2021, tak i po tomto dni. Nová právní úprava nemůže dopadat na jednání v minulosti, jednalo by se o nepřípustnou pravou retroaktivitu.
4. Žalobkyně je přesvědčena, že je-li nájem poskytován dle nájemní smlouvy uzavřené před 1. 1. 2021, pak je nutno postupovat dle § 56a odst. 3 ZDPH ve znění do 31. 12. 2020. Samotná změna § 56a odst. 3 ZDPH dle žalobkyně nezpůsobuje, že by bylo nájemné po tomto datu osvobozeno od DPH.
5. Odkazuje-li se žalovaný na přechodná ustanovení či důvodovou zprávu, dochází k nesprávnému právnímu závěru, který aprobuje nepřípustnou pravou retroaktivitu.
6. Žalobkyně dále namítá, že žalovaný nepřihlíží k obsahu nájemní smlouvy, čímž **porušuje princip smluvní volnosti stran**.
7. S odkazem na konkrétní ustanovení smlouvy popisuje, že nájemné bylo ujednáno ve výši 2 170 Kč + DPH za den faktického užívání – skutečné doby nájmu. Nelze proto akceptovat závěr žalovaného, že při výpočtu výše pronájmu je nutno uvedenou denní sazbu vynásobit počtem dnů v měsíci (užívání celý měsíc).
8. Na základě uvedeného navrhuje žalobkyně, aby krajský soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

II. Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 25. 3. 2025 navrhuje, aby krajský soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
10. Žalovaný je přesvědčen, že v případě žalobkyně nejde o pravou ani nepravou retroaktivitu. Novela § 56a odst. 3 ZDPH pouze od 1. 1. 2021 znemožnila zdanění určitého nájmu jednotek; nájem poskytovaný žalobkyní je od tohoto data plněním osvobozeným bez nároku na odpočet daně. Žalobkyně uskutečňovala osvobozená plnění až po účinnosti novely
a podle § 51 odst. 2 a § 21 odst. 9 zákona o dani z přidané hodnoty je povinna je přiznat

Shodu s prvopisem potvrzuje Bc. V. L.

za zdaňovací období roku 2021. Změna režimu užití dlouhodobého majetku vyvolává podle § 78 odst. 1, 3 a 4 ZDPH povinnost úpravy původního odpočtu daně.

11. Podle žalovaného se § 56a odst. 3 ZDPH nijak zpětně nevztahuje na plnění před 1. 1. 2021; předmětem sporu je úprava odpočtu daně pouze za rok 2021. O pravou retroaktivitu by šlo jen tehdy, kdyby správce daně požadoval úpravu odpočtu za období před účinností novely, což se nestalo. Přechodná ustanovení, která dopadají na daňové povinnosti za období před účinností novely, se proto na věc neuplatní.

12. Žalovaný dále popsal, že v případě žalobkyně nedošlo k porušení zásady autonomie vůle; zdůraznil nutnost zohlednit ekonomický účel právního jednání a uvedl, že účelem ujednání bylo minimalizovat zatížení DPH na výstupu, což je v rozporu s dobrými mravy. Z rámcové smlouvy a vyjádření žalobkyně dovodil, že daný byt byl žalobkyni trvale a výhradně k dispozici, a proto vypočetl měsíční nájemné jako součin denní sazby a počtu dnů v měsíci, nikoliv počtu dnů faktického užívání. Počet dnů skutečného využití bytu a přílohy daňových dokladů tak nepovažoval pro posouzení věci za rozhodné; nadto žalobkyně v žalobě nebrojila proti jejich hodnocení v bodě 53 napadeného rozhodnutí.

III. Posouzení věci krajským soudem

13. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších zákonů, dále jen „s. ř. s.“).

14. Krajský soud rozhodl bez jednání (§ 51 s. ř. s.).

15. Žaloba není důvodná.

16. Námitku **porušení autonomie vůle** neshledal soud důvodnou.

17. Krajský soud vycházel ze svých závěrů rozsudku ze dne 13. 8. 2025, č. j. 57 Af 1/2025-34, ve věci žalobkyně a její daně z příjmů právnických osob za rok 2019. Dále soud vycházel z navazujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2026, č. j. 21 Afs 187/2025-30, kterým byla zamítnuta kasační stížnost žalobkyně. Tyto rozsudky jsou účastníkům známy. Již zde soudy obdobné argumentaci žalobkyně nepřisvědčily.

18. V případě uváděných rozsudků soudy vycházely z toho, že žalobkyně a pronajímatel jsou spojenými osobami ve smyslu § 23 odst. 7 ZDP. Soudy vycházely rovněž z toho, že sjednané nájemné ve výši 2 170 Kč za den je denním nájemným v obvyklé výši. Sporné bylo, zda daňové orgány mohly jako referenční cenu stanovit nájemné za celý kalendářní měsíc, přestože ujednáno bylo, že nájemné bude hrazeno pouze za dny, v nichž je byt skutečně využit. V takovém postupu neshledaly správní soudy vad. Právě tak by bylo nájemné sjednáno mezi nezávislými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek (bod 21 rozsudku Nejvyššího správního soudu).

19. Nyní žalovaný řešil obdobnou otázku totožným způsobem, když obvyklou cenu nájemného stanovil vynásobením denní částky počtem dnů v jednotlivých měsících. V tomto postupu neshledává soud vad.

20. Podle § 36a ZDPH platí, že

Shodu s prvopisem potvrzuje Bc. V. L.

(1) Základem daně je obvyklá cena bez daně, určená ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, je-li zdanitelné plnění uskutečněno pro osobu uvedenou v odstavci 3 a je-li úplata za zdanitelné plnění a) nižší než obvyklá cena a osoba, pro kterou bylo zdanitelné plnění uskutečněno, nemá nárok na odpočet daně nebo nemá nárok na odpočet daně v plné výši, nebo

b) vyšší než obvyklá cena a plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, je povinen krátit nárok na odpočet daně podle § 76 odst. 1.

(2) Hodnotou plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet daně je obvyklá cena určená ke dni jeho uskutečnění, je-li plnění uskutečněno pro osobu uvedenou v odstavci 3 a je-li úplata nižší než obvyklá cena a plátce, který uskutečnil plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně, je povinen krátit nárok na odpočet daně podle § 76 odst. 1.

(3) Osobami, na které se vztahují odstavce 1 a 2, jsou

a) kapitálově spojené osoby podle § 5a odst. 3 s tím, že výše podílu představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob,

b) jinak spojené osoby podle § 5a odst. 4; za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,

c) osoby blízké, d) společníci téže společnosti.

21. Žalobkyně nerozporuje aplikaci § 36a ZDPH, když daňové orgány vycházejí z toho, že žalobkyně a nájemce jsou kapitálově i jinak spojené osoby [dle odst. 3 písm. a) a b) téhož ustanovení, což není v žalobě rovněž rozporováno]. Jelikož žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyní udaná výše nájmu není sama o sobě cenou obvyklou, stanovil cenu obvyklou postupem, který již v minulosti v případě daně z příjmů právnických osob obstál (tj. vynásobení na celý měsíc). Ačkoli se úprava § 23 odst. 7 ZDP a § 36a ZDPH týká jiných daní, obě ustanovení vycházejí z tržního principu a otázky ceny mezi nezávislými osobami. Z tohoto důvodu jsou dosavadní závěry soudů v případě úvah o ekonomické racionalitě a o mechanismu stanovení obvyklé ceny přiměřeně použitelné.

22. Žalovaný popsal, že zde nebyla žádná jiná osoba, která by byla oprávněna daný byt užívat, byla to právě žalobkyně, která jej měla exkluzivně pronajatý, a to, jak tuto možnost využívala, bylo čistě na ní. Jedná se o totožnou konstrukci žalovaného jako v případě daně z příjmů. Jak proto již Nejvyšší správní soud uvedl v bodě 21 uváděného rozsudku, s ohledem na skutkové okolnosti věci, „[l]*ze 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.*“ V postupu žalovaného proto neshledává krajský soud vad.

23. Ani nyní nelze dospět k závěru, že postup daňových orgánů by byl v rozporu se zásadou smluvní volnosti (autonomie vůle). Žalobkyně tímto směrem již argumentovala v případě

DPPO. S již učiněnými závěry Nejvyššího správního soudu se krajský soud nyní plně ztotožňuje a odkazuje na ně. Nejvyšší správní soud uvedl:

*„[24] … 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 (tj. nález Ústavního soudu ze dne 29. 11. 2022, sp. zn. I ÚS 550/22, na který žalobkyně rovněž odkazuje). *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.*“

24. Důvodnou neshledal krajský soud ani zbývající námitku.

25. Dle § 56a odst. 3 ZDPH ve znění do 31. 12. 2020 platilo, že *plátce se může rozhodnout, že se u nájmu nemovité věci jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností uplatňuje daň*.

26. Zákonem č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony, došlo ke změně uvedeného ustanovení.

27. Dle § 56a odst. 3 ZDPH ve znění od 1. 1. 2021 nově platilo, že *plátce se může rozhodnout, že se u nájmu nemovité věci jinému plátci pro účely uskutečňování jeho ekonomické činnosti uplatňuje daň; to neplatí pro nájem a) stavby rodinného domu podle právních předpisů upravujících katastr nemovitostí, b) obytného prostoru, c) jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru, d) stavby, v níž je alespoň 60 % podlahové plochy této stavby nebo části stavby, je-li pronajímána tato část, tvořeno obytným prostorem, e) pozemku, jehož součástí je stavba rodinného domu, obytný prostor nebo stavba podle písmene d), s níž je tento pozemek pronajímán, f) práva stavby, jehož součástí je stavba rodinného domu nebo stavba podle písmene d), s níž je právo stavby pronajímáno.*“

28. Dle přechodných ustanovení čl. VI bod 1 zákona č. 80/2019 Sb. platí, že *pro daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti tohoto*

zákona, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související se použije zákon č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Dle bodu 11 poté rovněž platí, že *pro daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti* ***čl. V bodů 112*** *a 238 až 243, jakož i pro práva a povinnosti s nimi související se použije zákon č. 235/2004 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti* ***čl. V bodu 112****.*

29. **Článek V. bod 112** zákona č. 80/2019 Sb. upravoval nové znění § 56a odst. 3 ZDPH tak, jak je citováno výše.

30. Dle čl. XIX písm. d) pak platilo, že ustanovení čl. V bodu 112 nabylo účinnosti dnem 1. 1. 2021.

31. Z citovaného bez jakýchkoli pochybností plyne, že do konce roku 2020 mělo a bylo ve vztahu k žalobkyni postupováno dle dosavadní právní úpravy a v období od 1. 1. 2021 bylo a mělo být postupováno podle nové právní úpravy, podle které se již žalobkyně nemohla rozhodnout, že u řešeného nájmu bude uplatňovat daň.

32. Nejedná se o retroaktivitu, neboť předmětem posouzení u DPH není uzavření nájemní smlouvy, ale jednotlivá zdanitelná plnění uskutečňovaná v čase (nájemné za konkrétní období). Změna od 1. 1. 2021 se tedy uplatní jen na plnění uskutečněná do budoucna. Mělo-li by se jednat o pravou retroaktivitu, musela by nová pravidla dopadat zpětně vůči nájemnému v roce 2020 či dříve. Tak tomu ale není. Situace je zcela opačná. Současně smluvní ujednání o ceně „včetně DPH“ je čistě soukromoprávní dohodou, která nemůže založit právo kohokoli „zdanit“ nájemné v rozporu se zákonem.

IV. Závěr a náklady řízení

33. Na základě shora uvedeného dospěl krajský soud k závěru, že žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

34. 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 27. února 2026

Mgr. et Mgr. Bc. Petr Jiřík v. r.
předseda senátu
Shodu s prvopisem potvrzuje Bc. V. L.

Shodu s prvopisem potvrzuje Bc. V. L.