

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Tomáše Rychlého 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 27. 2. 2026, č. j. 51 Af 1/2025 - 39,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

[1] Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „*správce daně*“) doměřil žalobkyni jedenácti dodatečnými platebními výměry daň z přidané hodnoty (dále jen „*DPH*“) za zdaňovací období leden až listopad 2021 a jedním platebním výměrem vyměřil DPH za zdaňovací období prosinec 2021. Proti těmto rozhodnutím správce daně podala žalobkyně odvolání. O nich rozhodl žalovaný tak, že rozhodnutím ze dne 6. 12. 2024, č. j. 37071/24/5300-21443-711275, (dodatečné) platební výměry částečně změnil a snížil původně stanovené hodnoty plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet.

[2] Žalobkyně přitom uplatnila nárok na odpočet daně na vstupu v souvislosti s pořízením bytu v bytovém domě V TOWER, a to v daňových obdobích listopad 2017

a leden 2018. Byt následně pronajímala společnosti ZNAKON a. s. Rámcová smlouva o nájmu nemovitých věcí sloužících k podnikání byla uzavřena dne 29. 7. 2019 na dobu neurčitou; jednotlivé časové úseky nájmu měly být sjednávány dohodou. Nájemné bylo ujednáno ve výši 2 170 Kč za den skutečného nájmu plus DPH a podle smlouvy mělo být fakturováno za měsíční období podle skutečné doby nájmu. Stěžovatelka uplatnila při pořízení bytu odpočet DPH v plné výši a nájemné do konce roku 2020 zdaňovala.

[3] Daňové orgány dospěly k závěru, že pronajímaná jednotka spadala od 1. 1. 2021 mezi nemovitosti, u nichž § 56a odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „*zákon o DPH*“), již neumožňoval zvolit zdanění nájmu. Nájemní plnění uskutečněná od uvedeného data proto považovaly za osvobozená od daně bez nároku na odpočet. V návaznosti na to dovodily povinnost žalobkyně provést za rok 2021 úpravu původního odpočtu u dlouhodobého majetku podle § 78 a § 78a zákona o DPH.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích. Jádrem žalobní argumentace bylo tvrzení, že žalobkyně při uzavření smlouvy dne 29. 7. 2019 v souladu s tehdy účinným § 56a odst. 3 zákona o DPH zvolila zdanění nájmu a že tato volba měla podle jejího názoru působit po celou dobu trvání nájemního vztahu, tedy i po 1. 1. 2021. Žalobkyně se dovolávala přechodných ustanovení zákona č. 80/2019 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní a některé další zákony (dále jen „*zákon č. 80/2019 Sb.*“), jímž došlo s účinností od 1. 1. 2021 ke změně § 56a odst. 3 zákona o DPH, a tvrdila, že opačný výklad vede nejen k nemožnosti zdaňovat nájemní plnění po uvedeném datu, ale také k povinnosti upravit odpočet uplatněný při pořízení bytu. Finanční důsledek tohoto postupu v žalobě popsala jako povinnost „*vrátit část nadměrného odpočtu*“ a označila jej za pravou retroaktivitu.

[5] Krajský soud žalobu zamítl rozsudkem ze dne 27. 2. 2026, č. j. 51 Af 1/2025 - 39. Zabýval se v něm časovou působností novelizovaného § 56a odst. 3 zákona o DPH a námitkou retroaktivity. V odstavcích 31 a 32 odůvodnění rozsudku vyšel z toho, že předmětem DPH nejsou samotné nájemní smlouvy, nýbrž jednotlivá plnění uskutečňovaná v čase, tedy nájemné vztahující se ke konkrétním obdobím. Podle krajského soudu se proto do 31. 12. 2020 na nájemní plnění použilo dosavadní znění zákona o DPH, zatímco od 1. 1. 2021 se uplatnila nová právní úprava. Žalobkyně tak od tohoto dne již nemohla zvolit zdanění posuzovaného nájmu. Krajský soud uzavřel, že o pravou retroaktivitu by šlo, kdyby se nová právní úprava použila na nájemné za rok 2020 nebo dřívější období; tak tomu však podle jeho názoru nebylo. Ujednání o ceně „*včetně DPH*“ považoval za soukromoprávní dohodu, která nemůže založit oprávnění uplatnit daň v rozporu se zákonem.

[6] Žalobkyně (dále „*stěžovatelka*“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „*s. ř. s.*“). Nesprávné právní posouzení spatřuje ve výkladu § 56a odst. 3 zákona o DPH a přechodných ustanovení zákona č. 80/2019 Sb.; nepřezkoumatelnost spatřuje v tom, že krajský soud podle ní neposoudil samostatný dopad roční úpravy DPH podle § 78 a násl. zákona o DPH na odpočet uplatněný při pořízení bytu.

[7] Ve věci samé stěžovatelka tvrdí, že právní úprava účinná při uzavření nájemní smlouvy dne 29. 7. 2019 jí umožňovala zvolit zdanění nájmu a že tato volba nebyla jednorázovým rozhodnutím pro jednotlivá zdaňovací období, nýbrž jediným právem vztahujícím se na celý nájemní vztah. Přechodná ustanovení zákona č. 80/2019 Sb. podle ní toto právo neukončila k 1. 1. 2021. Stěžovatelka zdůrazňuje, že odpočet při pořízení bytu v letech 2017 a 2018 uplatnila v plné výši v souladu s tehdy účinnou právní úpravou a se záměrem byt dlouhodobě pronajímat se zdaněním. Způsob užívání bytu ani její ekonomický záměr se podle ní nezměnily; povinnost provést úpravu odpočtu vznikla pouze následkem pozdější změny § 56a odst. 3 zákona o DPH. Tento následek proto považuje za nepřípustný dopad nové úpravy na dříve uplatněný odpočet, za pravou retroaktivitu a za porušení právní jistoty, legitimního očekávání, ochrany nabytých práv a neutrality DPH. Finanční důsledek úpravy v kasační stížnosti popisuje jako povinnost vrátit část původně uplatněného odpočtu.

[8] Stěžovatelka dále namítá, že krajský soud se zaměřil jen na to, zda se po 1. 1. 2021 mohlo zdaňovat nájemné, ale nevypořádal otázku, zda lze v důsledku této změny uložit povinnost upravit odpočet uplatněný při pořízení bytu. V kasační stížnosti v této souvislosti odkázala na „*bod III.9 žaloby*“, kde měla být tato námitka obsažena.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti navrhl, aby ji Nejvyšší správní soud zamítl. K námitce nepřezkoumatelnosti uvedl, že z rozsudku krajského soudu lze zjistit důvody, pro něž byla žaloba zamítnuta, a že soud nemusí samostatně a obsáhle reagovat na každou dílčí námitku, jestliže se vypořádá s podstatou sporu. Současně považuje námitku retroaktivního dopadu úpravy odpočtu za nepřípustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s., protože ji podle něj stěžovatelka před krajským soudem neuplatnila. V této souvislosti žalovaný namítl, že žaloba bod „*III.9*“, jehož předmětem by byla námitka, kterou stěžovatelka argumentuje, neobsahuje.

[10] Pro případ věcného posouzení žalovaný namítá, že novela v podobě zákona č. 80/2019 Sb. působila pouze do budoucna. Nové znění § 56a odst. 3 zákona o DPH se podle něj vztahovalo na nájemní plnění uskutečněná od 1. 1. 2021; daňové povinnosti za dřívější období ani původní odpočty za roky 2017 a 2018 nebyly zpětně stanoveny či zpochybněny. Povinnost upravit odpočet žalovaný odvozuje z § 78 a § 78a zákona o DPH, které v rozhodné době stanovily roční posuzování rozsahu použití dlouhodobého majetku a úpravu odpočtu v desetileté lhůtě. Úprava za rok 2021 podle žalovaného není doměřením daně za roky 2017 a 2018; přechodné ustanovení čl. VI bodu 11 zákona č. 80/2019 Sb. zachovává dosavadní právo pro období před účinností změny, nikoli pro všechna budoucí plnění ze starších smluv. Žalovaný rovněž odmítá, že by stěžovatelce vzniklo legitimní očekávání neměnnosti daňové úpravy.

[11] Stěžovatelka v následné replice nesouhlasila s tvrzením žalovaného, že v žalobě neuplatnila argumentaci týkající se retroaktivního dopadu úpravy odpočtu. Připustila, že odkaz na „*bod III.9 žaloby*“ byl nepřesný, namítla však, že rozhodující je obsah žaloby, zejména její úvodní vymezení předmětu sporu a body [3], [8], [9] a [21]. Podle ní žaloba výslovně uváděla, že neměla povinnost provést úpravu odpočtu, citovala závěr správce daně o postupu podle § 78 a násl. zákona o DPH a tvrdila, že opačný výklad zakládá pravou retroaktivitu, jejímž konkrétním následkem je povinnost vrátit část nadměrného odpočtu.

Stěžovatelka proto považuje kasační námitku za rozvedení žalobní argumentace, nikoli za nový důvod ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

[12] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu kasační stížnosti a z důvodů v ní uplatněných; přihlédl též k vadám, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání (§ 109 odst. 2 s. ř. s.).

[13] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval přípustností námitky, že roční úprava odpočtu nepřípustně dopadla na odpočet uplatněný při pořízení bytu. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, opírá-li se o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohl. Rozhodující je obsah žalobních bodů ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., nikoli jejich (ne)přesné označení. Žaloba výslovně uváděla, že stěžovatelka neměla povinnost úpravu odpočtu provést, neboť se na ni podle jejího názoru zákaz zdanění nájmu nevztahoval. Dále spojovala výklad § 56a odst. 3 zákona DPH a přechodných ustanovení zákona č. 80/2019 Sb. s tvrzením o pravé retroaktivitě a s následkem, který popsala jako povinnost „*vrátit část nadměrného odpočtu*“. Námitka, že úprava odpočtu představuje nepřípustný časový dopad změny právní úpravy, proto nebyla uplatněna až v kasační stížnosti; kasační stížnost je i v tomto rozsahu přípustná a Nejvyšší správní soud se jí bude zabývat níže.

[14] Žaloba neobsahuje samostatnou námitku zpochybňující konkrétní splnění všech podmínek § 78 a § 78a zákona o DPH nebo správnost výpočtu úpravy. Stěžovatelka v žalobě samostatně netvrdila, že by úpravu nebylo možné provést ani za předpokladu, že nájemní plnění od roku 2021 byla osvobozena od daně; nenapadla ani konkrétní výpočty či stanovenou částku. Předmětem nynějšího přezkumu je proto pouze otázka, zda použití nového znění § 56a odst. 3 na nájemní plnění uskutečněná od 1. 1. 2021 a z něj plynoucí roční úprava podle § 78 a § 78a zákona o DPH měla právně nepřípustný dopad na dříve uplatněný odpočet. Konkrétní výpočet úpravy předmětem kasačního přezkumu není.

[15] V návaznosti na výše uvedené se tedy Nejvyšší správní soud nejprve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. Důvodnost této námitky totiž z povahy věci vylučuje přezkum napadeného rozsudku. Kasační soud přitom dospěl k závěru, že tato námitka, spadající pod kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., důvodná není.

[16] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je třeba vykládat ve skutečném smyslu, tedy jako nemožnost zjistit z rozhodnutí jeho obsah nebo důvody, pro něž bylo vydáno (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, č. 1566/2008 Sb. NSS). Soud nemusí podrobně odpovídat na každou dílčí námitku účastníka řízení; musí se však vypořádat s obsahem a smyslem žalobních bodů; postačí, pokud proti jednotlivým námitkám žaloby postaví vlastní ucelenou argumentaci, která věcně pokryje všechny argumentační pozice žalobce (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19). Samotný nesouhlas účastníka řízení s právním názorem soudu tuto vadu nezakládá.

[17] Žalobní námitka týkající se úpravy odpočtu nebyla formulována jako samostatná výhrada proti konkrétnímu naplnění zákonných předpokladů § 78 a § 78a, nýbrž jako důsledek tvrzení, že dosavadní možnost zdanění měla zůstat zachována pro celý nájemní vztah. Krajský soud v odstavcích 31 a 32 odůvodnění napadeného rozsudku výslovně odmítl právě tuto hlavní premisu: vyložil, že od 1. 1. 2021 se nové znění § 56a odst. 3 zákona o DPH uplatní na jednotlivá nájemní plnění uskutečněná po tomto datu, a proto nejde o zpětné posouzení nájemného za předchozí období. Z napadeného rozsudku je tak seznatelné, proč krajský soud považoval nové znění zákona za aplikovatelné i na nájemní plnění z dříve uzavřené smlouvy.

[18] Krajský soud sice samostatně nerozvedl problematiku ročního mechanismu úpravy podle § 78 a § 78a zákona o DPH ani výslovně neodpověděl, zda tento mechanismus může zasáhnout do odpočtu uplatněného v dřívějších letech. Tato stručnost však v kontextu žalobní argumentace neznemožňuje zjistit důvody jeho rozhodnutí ani přezkoumat právní závěr, že dřívější volba zdanění nepůsobila na zdanění podle právní úpravy účinné od 1. 1. 2021. Žaloba odvozovala tvrzenou nepřípustnost použití nové úpravy právě od zachování dřívějšího režimu zdanění podle § 56a odst. 3 zákona o DPH; samostatně nenamítala, že by aplikace úpravy podle § 78 zákona o DPH, jak ji provedly daňové orgány, byla nepřípustná i při použití nové právní úpravy dle § 56a odst. 3 zákona o DPH na budoucí nájemní plnění. Nejvyšší správní soud proto nepovažuje absenci podrobnějšího výkladu § 78 zákona o DPH v rozsudku krajského soudu za vadu dosahující intenzity nepřezkoumatelnosti. Věcnou otázkou, kterou stěžovatelka včas uplatnila, zda je úprava za rok 2021 pravou či nepřípustnou nepravou retroaktivitou, se Nejvyšší správní soud zabývá dále.

[19] Pokud jde o právní posouzená věci [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], nájem nemovité věci je podle § 56a odst. 1 zákona o DPH zásadně osvobozen od této daně s výjimkami stanovenými v tomto ustanovení. Do 31. 12. 2020 zněl § 56a odst. 3 zákona o DPH takto: *Plátce se může rozhodnout, že se u nájmu nemovité věci jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností uplatňuje daň.*

[20] Článkem V bodem 112 zákona č. 80/2019 Sb. byl § 56a odst. 3 zákona o DPH změněn s účinností od 1. 1. 2021. Nové znění stanovilo, že plátce může zvolit zdanění nájmu jinému plátci pro účely jeho ekonomické činnosti, avšak „*to neplatí pro nájem*“ nemovitostí v zákoně vyjmenovaných. Podle § 56a odst. 3 písm. c) zákona o DPH se volba neuplatní u *jednotky, která nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru*. V daňovém řízení nebylo zpochybněno, že pronajímaná jednotka do této kategorie spadala.

[21] Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona č. 80/2019 Sb. (sněmovní tisk č. 206/0, zvláštní část k čl. V bodu 112) uvádí, že dosavadní § 56a odst. 3 umožňoval zdanit nájem „*jakékoliv nemovité věci*“ jinému plátci pro jeho ekonomickou činnost. K navrženému omezení dodává: „*Z důvodu zneužívání tohoto ustanovení ve vazbě na možnost uplatnění odpočtu daně se nově navrhuje změna, podle které je omezena tato volba v případech, kdy předmětem nájmu pro jiného plátce jsou stavby, části staveb, jednotky, právo stavby a pozemek, jejichž součástí jsou plně nebo převážně prostory, které jsou určeny pro trvalé bydlení*“.

[22] Článek VI bod 11 zákona č. 80/2019 Sb. stanoví, že *pro daňové povinnosti u daně z přidané hodnoty za zdaňovací období přede dnem nabytí účinnosti čl. V bodu 112, 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.* Podle čl. XIX písm. d) téhož zákona nabyl čl. V bod 112 účinnosti dne 1. 1. 2021. Důvodová zpráva ke zmíněnému čl. XIX vysvětluje, proč se u některých změn navrhovala pozdější účinnost: „*Ze stejného důvodu se navrhuje pozdější účinnost rovněž v případě úpravy, kterou se zamezuje možnost namísto osvobození od daně aplikovat zdanění u nájmu nemovité věci, a dále v případě úpravy definice dotace k ceně tak, aby byla problematika úplaty dána do souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie, neboť rychlá změna by mohla mít negativní dopad například na kraje, města, obce či i jiné soukromé subjekty, které k financování řady svých činností využívají příjmy z veřejného rozpočtu.*“ Zákon č. 80/2019 Sb. byl vyhlášen dne 27. 3. 2019; dotčená nájemní smlouva byla uzavřena dne 29. 7. 2019 a změna § 56a odst. 3 zákona o DPH nabyla účinnosti až 1. 1. 2021. Důvodová zpráva tak svědčí závěru, že zákonodárce odložil účinnost změny s ohledem na její dopady a potřebu poskytnout daňovým subjektům čas na přípravu. Neobsahuje však přechodné pravidlo, které by zachovávalo dosavadní možnost zdanění pro všechny smlouvy uzavřené před účinností změny.

[23] Pro určení časové působnosti nové úpravy je významné, kdy byla jednotlivá nájemní plnění uskutečněna. Podle § 51 odst. 2 zákona o DPH vzniká u plnění osvobozeného od daně bez nároku na odpočet povinnost je přiznat ke dni jeho uskutečnění. Podle § 21 odst. 7 zákona o DPH se dílčím plněním rozumí zdanitelné plnění, které se podle smlouvy uskutečňuje ve sjednaném rozsahu a lhůtách; za uskutečněné se považuje dnem uvedeným ve smlouvě. Pro stanovení dne uskutečnění plnění u plnění osvobozených od daně se odstavce 1 až 8 použijí obdobně (§ 21 odst. 9 zákona o DPH). Poslední věta § 21 odst. 9 zákona o DPH v relevantním znění stanovila, že u nájmu nemovité věci osvobozeného od daně bez nároku na odpočet se plnění považuje za uskutečněné nejpozději posledním dnem každého kalendářního roku.

[24] Ze správního spisu plyne, že nájemné bylo účtováváno měsíčně. Pokud tato smluvní úprava zakládala měsíční dílčí plnění ve smyslu § 21 odst. 7 zákona o DPH, použilo se toto pravidlo na osvobozený nájem obdobně podle § 21 odst. 9 téhož zákona. I kdyby však smlouva měsíční dílčí plnění nezakládala, osvobozený nájem se podle poslední věty § 21 odst. 9 zákona o DPH považoval za uskutečněný nejpozději 31. 12. 2021. Stěžovatelka nezpochybňuje, že posuzovaná nájemní plnění náležela do roku 2021. V žádné z těchto variant se nová právní úprava nepoužila na nájemní plnění uskutečněné před 1. 1. 2021.

[25] Podle § 78 odst. 1 zákona o DPH podléhá původní odpočet daně u pořízeného dlouhodobého majetku úpravě, pokud v některém z následujících kalendářních roků dojde ke změně v rozsahu použití tohoto majetku pro účely, které zakládají nárok na odpočet. Podle § 78 odst. 2 téhož zákona se změny v rozsahu použití posuzují samostatně za každý kalendářní rok. U staveb, jednotek a jejich technického zhodnocení činí lhůta pro úpravu deset let (§ 78 odst. 3 zákona o DPH). Změnou je mimo jiné případ, kdy plátce původně uplatnil odpočet v plné výši a následně majetek použije pro účely, pro které nárok na odpočet nemá [§ 78 odst. 4 písm. a) zákona o DPH].

[26] Částka roční úpravy se u jednotky vypočte podle § 78a odst. 1 zákona o DPH ve výši jedné desetiny vstupní daně vynásobené rozdílem mezi ukazatelem nároku na odpočet v roce úpravy a ukazatelem pro rok uplatnění původního odpočtu. Podle § 78a odst. 2 téhož zákona činí ukazatel nároku 0 %, není-li nárok na odpočet, a 100 %, je-li nárok na odpočet v plné výši. Úprava se provede pouze tehdy, je-li rozdíl mezi ukazateli větší než deset procentních bodů; je-li vypočtená částka záporná, je plátce povinen ji provést (§ 78a odst. 3 zákona o DPH). Používá-li plátce majetek pro změněné účely pouze po část kalendářního roku, zohlední se to podle § 78a odst. 5 zákona o DPH. Úprava se vykáže za poslední zdaňovací období kalendářního roku, v němž nastaly rozhodné skutečnosti (§ 78 odst. 6 zákona o DPH).

[27] V nynější věci byla posuzována úprava za rok 2021, nikoli doměření daně z nájemného za roky 2017 a 2018 ani zpětné zrušení původního odpočtu. Původní odpočet uplatněný při pořízení bytu mohl být v době uplatnění oprávněný; samotná možnost pozdější roční úpravy tuto původní oprávněnost nepopírá. Zákon o DPH však již při pořízení dlouhodobého majetku spojoval odpočet s každoročním posouzením rozsahu jeho použití po dobu zákonné lhůty. Použití částky původní vstupní daně při výpočtu úpravy je součástí tohoto mechanismu a samo o sobě neznamená, že se daňová povinnost za rok 2021 přesunula do roku pořízení.

[28] Stěžovatelka namítá, že se fyzické užívání bytu ani osoba nájemce nezměnily. Ustanovení § 78 zákona o DPH však nevyžaduje fyzickou změnu předmětu nájmu ani změnu nájemce. Rozhodné je použití majetku pro plnění, která zakládají nárok na odpočet. Do konce roku 2020 byla možnost uplatnit daň u kvalifikovaného nájmu dána tehdejším § 56a odst. 3 zákona o DPH; od 1. 1. 2021 byla u jednotky, která nezahrnuje jiný nebytový prostor než garáž, sklep nebo komoru, zákonem vyloučena. Následkem změny se nájemní plnění stala osvobozenými bez nároku na odpočet. Změnil se tedy ukazatel nároku relevantní pro DPH, přestože způsob využití bytu mohl zůstat stejný.

[29] Tento výklad odpovídá i harmonizovanému mechanismu DPH. Článek 137 odst. 1 písm. d) a odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty umožňuje členským státům stanovit možnost volby zdanění nájmu nemovité věci a omezit její rozsah; čl. 184 až 187 této směrnice upravují opravu odpočtu, včetně ročního mechanismu pro investiční majetek. V dané věci je v této souvislosti rozhodné, že změna právního režimu změnila daňovou povahu *budoucích* nájemních plnění, k nimž byla jednotka používána. Pokud jde o přechodné ustanovení čl. VI bodu 11 zákona č. 80/2019 Sb., ten vymezuje daňové povinnosti za zdaňovací období před účinností čl. V bodu 112 tohoto zákona; druhá část daného přechodného ustanovení k těmto povinnostem připojuje práva a povinnosti s nimi související. Toto ustanovení tedy zachovává úpravu podle předchozího znění § 56a odst. 3 zákona o DPH pro uzavřená zdaňovací období a pro práva a povinnosti, které se k těmto obdobím váží. Nelze z něj však dovodit, že by se dřívější znění § 56a odst. 3 zákona o DPH použilo na každé budoucí nájemní plnění ze smlouvy uzavřené před 1. 1. 2021.

[30] Zároveň se úprava odpočtu podle § 78 a § 78a se posuzuje za každý kalendářní rok samostatně a provádí se za poslední zdaňovací období roku, v němž nastaly skutečnosti zakládající povinnost k úpravě. V projednávané věci byla rozhodnou změnou daňová

povaha nájemních plnění uskutečňovaných v roce 2021. To, že výpočet roční úpravy vychází z původní vstupní daně a porovnává ukazatel nároku v roce úpravy s ukazatelem při původním odpočtu, neznamená, že povinnost za rok 2021 je daňovou povinností za rok 2017 nebo 2018. Zmíněné přechodné ustanovení proto nebrání použití nové úpravy na plnění uskutečněná v roce 2021 ani roční úpravě odpočtu vztahující se k tomuto roku.

[31] Ustanovení § 56a odst. 3 zákona o DPH ve znění účinném do 31. 12. 2020 nestanovilo, že volba zdanění učiněná při uzavření smlouvy zakládá po dobu jejího trvání neměnný veřejnoprávní režim pro všechna budoucí nájemní plnění. Umožňovalo zdanit nájem za podmínek v něm uvedených, dokud takovou možnost zákon poskytoval. Zákon č. 80/2019 Sb. neobsahuje ustanovení, které by starší smlouvy z působnosti nové úpravy vyňalo. Od 1. 1. 2021 se proto nové znění § 56a odst. 3 zákona o DPH vztahovalo také na nájemní plnění z dříve uzavřené smlouvy, pokud byla uskutečněna po tomto datu.

[32] Smluvní ujednání o ceně „*plus DPH*“ nebo „*včetně DPH*“ může být významné pro soukromoprávní vypořádání pronajímatele a nájemce a může dokládat, že strany zamýšlely využít zákonem dovolenou volbu zdanění. Nemůže však samo rozšířit ani prodloužit zákonnou možnost zdanění poté, co ji zákon pro určitý druh nájmu vyloučil. K obdobnému rozlišení mezi soukromoprávním uspořádáním a zákonnými daňovými následky Nejvyšší správní soud dospěl v rozsudku ze dne 25. 8. 2005, č. j. 2 Afs 181/2004 - 53, č. 712/2005 Sb. NSS. V oblasti DPH pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 5. 2023, č. j. 2 Afs 297/2022 - 36, odst. [47] a [48], dospěl k závěru, že pozdější soukromoprávní postoupení smlouvy nemění povinnost přiznat daň z plnění a úplat, z nichž daňová povinnost již vznikla. Ze zmíněných rozsudků tedy plyne obecný závěr, že soukromoprávní dohoda nemůže změnit veřejnoprávní úpravu zdanění.

[33] V návaznosti na kasační argumentaci je pak námitku pravé retroaktivity třeba posoudit odděleně ve vztahu k nájemním plněním a k následné úpravě odpočtu. Pravá retroaktivita by nastala, pokud by se nová právní norma použila na plnění uskutečněná před její účinností nebo zpětně změnila právní následky daňové povinnosti za již uzavřené období. To se nestalo: změněný § 56a odst. 3 zákona o PDH se použil na nájemní plnění až *pro futuro*, tj. od 1. 1. 2021 a úprava odpočtu se vztahovala k roku 2021 podle § 78 a § 78a zákona o DPH.

[34] Skutečnost, že roční úprava může snížit částku odpočtu, kterou plátce původně uplatnil, sama o sobě nezakládá **pravou retroaktivitu**. Zákon o DPH od počátku podmiňoval definitivní rozsah odpočtu u dlouhodobého majetku tím, jak bude majetek používán v zákonné lhůtě pro úpravu. Změna za rok 2021 proto není zpětným zrušením právního následku nastalého v letech 2017 a 2018, ale následkem, který zákon spojuje s pozdější změnou rozsahu použití majetku pro plnění zakládající nárok na odpočet. Jde o použití zákonného korekčního mechanismu za rok, v němž nastaly rozhodné skutečnosti.

[35] Ani případný závěr, že změna zákona o DPH ovlivnila budoucí účinky dříve založeného nájemního vztahu, by bez dalšího neznamenal protiústavní **nepravou retroaktivitu**. Při střetu časově po sobě jdoucích právních úprav je třeba rozlišovat již vzniklé nároky a uzavřené právní skutečnosti od budoucích účinků trvajících vztahů. Nepravá retroaktivita je zásadně přípustná, avšak její ústavnost závisí na tom,

zda při poměření důvěry v dosavadní právní úpravu s cílem, významem a naléhavostí změny zůstala zachována únosná míra zásahu. To vyplývá zejména z nálezů Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, a ze dne 12. 7. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 9/08.

[36] Nález Ústavního soudu ze dne 19. 4. 2011, sp. zn. Pl. ÚS 53/10, odst. 144 a násl., zdůrazňuje rozdíl mezi již vzniklým individuálním nárokem na plnění za uzavřené období a očekáváním budoucích plnění. Jeho skutkový základ se týkal stavebního spoření, nikoli odpočtu DPH, a nelze jej proto mechanicky přenášet na nynější věc. Podporuje však obecné východisko, že zákonodárce nemůže svévolně odejmout již vzniklý a individualizovaný nárok; zde však nebyl zpětně odejmut původní odpočet za uzavřené zdaňovací období, nýbrž byla uplatněna úprava za další rok v zákonné korekční lhůtě.

[37] Nejvyšší správní soud v této souvislosti nepřehlíží, že dotčený byt byl pořízen a původní odpočet uplatněn v letech 2017 a 2018, tedy před přijetím zákona č. 80/2019 Sb. Zároveň však právní úprava již při pořízení dlouhodobého majetku stanovila, že původní odpočet může být po dobu pěti let, u „*jednotky*“ deseti let, každoročně upraven podle rozsahu použití majetku. V roce 2021 tato zákonná lhůta stále běžela. Původní odpočet tedy nebyl bezpodmínečným příslibem, že se jeho výše nikdy nezmění bez ohledu na pozdější použití majetku a změny právní úpravy.

[38] Pro předvídatelnost posuzované změny je významné, že, jak již bylo řečeno výše, zákon č. 80/2019 Sb. byl vyhlášen dne 27. 3. 2019, zatímco změna § 56a odst. 3 zákona o DPH nabyla účinnosti až 1. 1. 2021. Nájemní smlouva byla uzavřena dne 29. 7. 2019, tedy po vyhlášení zákona a více než rok před účinností změny. To představuje relevantní okolnosti pro posouzení, zda byla změna pro stěžovatelku nepředvídatelná a zda se mohla promítnout do nastavení budoucího nájemního vztahu. Zákonodárce přitom sledoval omezení možnosti zdanění nájmu vymezených nemovitostí určených k bydlení a souvisejícího uplatňování odpočtu. Důvodová zpráva tento cíl výslovně spojila s prevencí zneužívání možnosti volby zdanění (viz výše v odst. [21]). Změna se vztahovala obecně na vymezenou kategorii nemovitostí, působila do budoucna a její účinnost byla odložena. Přechodné ustanovení zachovalo dosavadní znění pro daňové povinnosti za období před účinností novely, ale nezavedlo trvalé zachování starého režimu pro budoucí nájemní plnění z již existujících smluv.

[39] V tomto kontextu lze znovu zmínit například nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 9/08, který se týkal změny pravidel daně z příjmů, která byla uplatněna již na zdaňovací období započaté před účinností novely; v konkrétních okolnostech odkazovaného případu byla významná nemožnost poplatníků přizpůsobit této změně účetní soustavu a další okolnosti legislativního procesu. Nynější věc se odlišuje tím, že nová úprava nebyla použita na dokončená nájemní plnění ani na již uzavřené zdaňovací období, nýbrž na nájemní plnění uskutečněná po její účinnosti; navíc byla vyhlášena s předstihem a původní odpočet podléhal již dříve stanovenému mechanismu roční úpravy (to vše již také viz výše).

[40] Význam pro posouzení věc má také judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „*SDEU*“). V rozsudku ze dne 29. 4. 2004, *Gemeente Leusden a Holin Groep*, spojené věci C-487/01 a C-7/02, zejména odst. 48 až 53, 63 až 82, SDEU při výkladu čl. 13 části C,

čl. 17 a čl. 20 odst. 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS, o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu, rozhodl, že unijní právo samo o sobě nebrání zrušení či omezení možnosti zdanit nájem nemovitosti ani následné úpravě odpočtu u investiční nemovitosti, pokud se v důsledku změny nájem stane osvobozeným plněním. SDEU současně zdůraznil povinnost respektovat právní jistotu a legitimní očekávání při způsobu a časování změny. V nynějším případě byla změna vyhlášena před uzavřením nájemní smlouvy a její účinnost byla odložena o více než 21 měsíců; ani unijní právo přitom nevyžaduje automatické zachování dřívějšího režimu zdanění pro všechny smlouvy uzavřené před účinností změny právní úpravy.

[41] Rozsudek SDEU ze dne 8. 6. 2000, *Schloßstraße*, C-396/98, body 40 až 53, chrání za stanovených podmínek původní nárok na odpočet, byl-li založen na skutečném, objektivně doloženém záměru uskutečňovat zdanitelnou činnost a pozdější legislativní změna před jejím zahájením tuto možnost odňala. Tento rozsudek však neznamená, že je vyloučena následná úprava odpočtu podle pravidel pro investiční majetek. V projednávané věci správce daně nepopřel původní nárok na odpočet zpětně; posuzoval úpravu za rok 2021 v rámci zákonné lhůty.

[42] Zásada daňové neutrality, kterou stěžovatelka také zmínila, neznamená, že plátci musí zůstat bez časového omezení celý původní odpočet, pokud majetek v dalších letech slouží plně osvobozeným plněním bez nároku na odpočet. Mechanismus § 78 a § 78a zákona o DPH má právě zajistit, aby se rozsah odpočtu u dlouhodobého majetku v průběhu zákonné lhůty přizpůsoboval jeho použití pro plnění zakládající nárok na odpočet. Tím není zpochybněno, že původní odpočet mohl být v okamžiku uplatnění oprávněný.

[43] K námitce zásahu do smluvní autonomie Nejvyšší správní soud uvádí, že čl. 2 odst. 3 Listiny základních práv a svobod (dále jen „*Listina*“) chrání možnost činit, co zákon nezakazuje, a zároveň stanoví, že nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá. Výkon státní moci je však podle čl. 2 odst. 2 Listiny možný jen v případech, mezích a způsobem stanoveným zákonem a daně lze podle čl. 11 odst. 5 Listiny ukládat jen na základě zákona. Smluvní strany mohly využít zákonem dovolenou volbu zdanění po dobu, kdy ji § 56a odst. 3 zákona o DPH připouštěl; soukromoprávní smlouva však nemohla po účinnosti novely rozšířit tuto volbu na plnění, u nichž ji zákon vyloučil. Smluvní ujednání mohlo upravit výši nájemného a další podmínky nájemního vztahu, nikoli závazně určit veřejnoprávní daňový režim vůči správci daně.

[44] Jak navíc ve své judikatuře opakovaně upozorňuje i Ústavní soud, otázka nastavení daňového systému jakož i konkrétního zatížení jednotlivých daňových subjektů závisí na politickém rozhodnutí, které je ve výlučné kompetenci Parlamentu, přičemž zásahy moci soudní do tohoto nastavení by měly být prováděny výjimečně a v případě zjevných nespravedlností (viz například nález ze dne 15. 9. 2015 sp. zn. Pl. ÚS 18/14, odst. 35, i s obsáhlou citací další judikatury). Pokud jde o možné změny zákonné úpravy daní do budoucna, daňové subjekty musejí počítat s tím, že k nim zákonodárce může přistoupit na základě svého politického rozhodnutí a soudní zásah je myslitelný v zásadě jen tehdy, pokud by nová právní úprava zasáhla do právního postavení daňových subjektů způsobem, který zcela popírá jejich důvěru v právo (tamtéž, odst. 38). K této situaci, jak plyne z výše uvedeného, však nedošlo.

[45] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že od 1. 1. 2021 se nové znění § 56a odst. 3 zákona o DPH použilo na nájemní plnění uskutečněná od tohoto data, i když byla nájemní smlouva uzavřena dříve. Roční úprava odpočtu podle § 78 a § 78a za rok 2021 sama o sobě nezměnila daňové povinnosti za zdaňovací období 2017 a 2018 a nepředstavovala pravou retroaktivitu. Stěžovatelka v kasační stížnosti nezpochybnila konkrétní výpočet úpravy ani neuplatnila samostatný přípustný kasační důvod popírající splnění jejích zákonných předpokladů. Kasační důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak nebyl naplněn.

[46] Ze shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal žádné pochybení, které by odůvodňovalo zrušení napadeného rozsudku. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1 věty poslední s. ř. s. zamítl.

[47] Stěžovatelka nebyla úspěšná, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.). Procesně úspěšnému žalovanému nevznikly žádné náklady, které by se vymykaly z jeho běžné úřední činnosti. Proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 10. listopadu 2026

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu