

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Vliv změny sazby DPH na cenu sjednanou ve smlouvě

Nedávná změna sazeb DPH provedená tzv. vládním konsolidačním balíčkem vyvolává otázku, jaký vliv má změna sazby DPH, ke které dojde v průběhu plnění již uzavřené smlouvy. Konkrétně se ptám, zda dochází změnou sazby DPH ke změně smlouvou sjednané ceny. Judikatura Nejvyššího soudu je v této otázce poměrně konstantní, níže proto uvádím její částečné shrnutí a doporučení pro její využití v příslušných smluvních ustanoveních.

Shrnutí dosavadní judikatury

Nejdříve uvádím rozsudek Nejvyššího soudu spis. zn. 32 Odo 835/2002 ze dne 3. dubna 2003, který se zabýval situací, kdy smlouva o dílo byla uzavřena ještě před nabytím účinnosti zákona o dani z přidané hodnoty, ale následně byla změněna dodatkem uzavřeným až po nabytí účinnosti tohoto zákona. Tehdejší zákon o dani z přidané hodnoty obsahoval přechodné ustanovení, podle kterého: *U smluv uzavřených před účinností tohoto zákona, jestliže se zdanitelné plnění uskuteční po dnu, kdy nabyde účinnosti, se vztahují ustanovení tohoto zákona na první zdanitelné plnění, které se uskuteční po dni účinnosti tohoto zákona. Přitom se platné podmínky smlouvy považují za změněné ve smyslu tohoto odstavce a cena zdanitelného plnění uvedená ve smlouvě se zvýší nebo sníží o daň, pokud již smlouva tuto změnu podmínek neobsahuje.* V tomto případě však došlo k situaci, kdy smlouva byla sice uzavřena před účinností zákona, ale cena byla určena jako předběžná a přesná částka měla být dohodnuta po dokončení projektové dokumentace a odsouhlasení rozpočtu stavby. Rovněž předmět díla nebyl dostatečně vymezen. Smlouva tak byla z důvodu nedostatečného vymezení jejích podstatných náležitostí uzavřena až dodatkem uzavřeným již za účinnosti zákona o dani z přidané hodnoty a přechodné ustanovení se na ni tedy nevztahovalo. Nejvyšší soud uzavřel, že cenu nebylo možné bez dohody stran navyšovat o DPH.

Změnu právní úpravy a její dopady na platební povinnost podle smlouvy řešil Nejvyšší soud také v rozsudku spis. zn. 32 Odo 270/2004 ze dne 20. dubna 2004. Zde došlo ke změně sazby DPH směrem dolů na 5 %. Ve smlouvě však bylo nájemné sjednáno včetně DPH, a to s uvedením splátky bez DPH a splátky s DPH. Změnou sazby DPH tedy jedna ze stran získala hospodářský prospěch spočívající v rozdílu sazeb DPH, se kterým v době uzavření smlouvy o finančním pronájmu nepočítala.

Podle odvolacího soudu se sice u smluv o finančním pronájmu s následnou koupí najaté věci zdanitelné plnění uskutečňuje formou dílčího nebo opakovaného plnění během trvání smlouvy a každé dílčí nebo opakované plnění se považuje za samostatné zdanitelné plnění, ale to má význam pouze pro fiskální vztah, bez vlivu na závazkový vztah účastníků, jehož součástí je dohoda o kupní ceně, odpovídající platným předpisům v době jejího sjednání.

Nejvyšší soud pak potvrdil, že pokud jde o cenu sjednanou formou nájemného, které svým účelem je současně splátkami kupní ceny, tato byla rovněž dohodnuta již při uzavření smluv zcela shodnou vůli stran, dohodnutá cena není v rozporu s dobrými mravy, a pokud na základě těchto řádných smluv žalobce žalované plnil, nelze dovodit, že by se žalovaná na úkor žalobce bezdůvodně obohatila. Pokud pak následně po uzavření předmětných smluv o koupi najaté věci nabyl účinnosti zákon, kterým byla DPH snížena, pak změna DPH v průběhu účinnosti předmětných smluv měla význam pouze pro

fiskální vztah, bez vlivu na závazkový vztah účastníků, jehož součástí byla dohoda o ceně, odpovídající tehdy platným předpisům.

V této věci je zajímavé také to, že se nejednalo o první změnu sazby DPH v průběhu trvání smluvního vztahu, když první změnu sazby DPH z 23 na 22 % smluvní strany zohlednily dodatkem ke smlouvě. Skutečnost, že při další změně sazby daně již dodatek ke smlouvě neuzavřely, byla uvedena jako jeden z argumentů v odůvodnění dovolání.

Velmi zajímavým je rozsudek Nejvyššího soudu spis. zn. 23 Cdo 4345/2008 ze dne 27. ledna 2009, neboť v něm se soud musel vypořádat s otázkou, zda je možné k ceně připočíst DPH, když se jedna ze stran smlouvy stala plátcem DPH teprve v průběhu jejího plnění a otázku DPH tedy při uzavírání smlouvy smluvní strany řešit nemusely.

V tomto případě byla domluvena odměna mandátáře hodinovou sazbou. Následně dodatkem ke smlouvě došlo k rozšíření odměny o jednorázovou částku 5.000.000,- Kč. Vedle přiměřenosti výše smluvní odměny soudy řešily otázku, zda je oprávněný nárok žalobce na zaplacení DPH z částky 5.000.000,- Kč.

Zatímco odvolací soud odůvodnil navýšení smluvní odměny mandátáře jeho daňovou povinností podle zákona o dani z přidané hodnoty, Nejvyšší soud zaujal názor opačný. Podle něj: *Skutečnost, že žalobce po uzavření mandátní smlouvy, resp. jejího dodatku č. 1, se stal plátcem DPH, měla význam pouze pro fiskální vztah, pro jeho daňové povinnosti vyplývající pro něj ze zákona o dani z přidané hodnoty, ale bez vlivu na závazkový vztah účastníků.... Žalované nelze přičíst k tíži, že se po uzavření mandátní smlouvy stal žalobce plátcem DPH. Dohodnutou odměnu mandátáře nelze poté, není-li mezi stranami stanoveno něco jiného, jako to bylo v daném případě, zvyšovat o DPH.*

V usnesení spis. zn. 23 Cdo 3573/2007 ze dne 30. října 2009 se Nejvyšší soud zabýval otázkou, zda byla cena sjednána s DPH či nikoliv, když příslušné smluvní ujednání znělo: *Celková hodnota objednávky činí 82.924 ECU.* Zde se soudy všech stupňů shodly na tom, že cena byla ve smlouvě stanovena jako konečná a nebylo možné cenu dodatečně navyšovat o DPH.

Rozsudkem spis. zn. 33 Cdo 5117/2008 ze dne 23. listopadu 2010 Nejvyšší soud rozhodl, že pokud byla cena v příloze smlouvy - položkovém rozpočtu uvedena s DPH ve výši 5 %, neměla změna právní úpravy spočívající v navýšení sazby DPH na 19 % vliv na povinnost uhradit cenu ve výši uvedené ve smlouvě.

V usnesení spis. zn. 26 Cdo 3458/2009 ze dne 12. května 2011 řešil Nejvyšší soud situaci, kdy smlouva o nájmu nebytových prostor obsahovala ujednání o nájemném sjednaném konkrétní částkou s dovětkem včetně DPH. V průběhu trvání nájemního vztahu pak došlo k navýšení sazby DPH. Žalobci se proto domáhali zaplacení nedoplatku nájemného vzniklého podle jejich názoru zvýšením sazby DPH. Obvodní i odvolací soud shodně uzavřely, že odkaz v závorce u výše nájemného "včetně DPH", neznámá, že by vůle účastníků směřovala ke stanovení výše nájemného jako rozdílu mezi částkou uvedenou ve smlouvě a výší DPH v době uzavření smlouvy. Žalované tak vznikla povinnost zaplatit nájemné jen ve výši sjednané ve smlouvě bez navýšení o aktuální sazbu DPH.

Nejvyšší soud se posléze ztotožnil s právním názorem soudů nižších stupňů, když uzavřel, že *daňová povinnost žalobců nezakládá oprávněnost jejich nároku na zvýšení nájemného o novou výši DPH. Skutečnost, že po uzavření smlouvy o nájmu nebytových prostor, došlo ke zvýšení sazby DPH, měla význam pouze pro fiskální vztah žalobců, pro jejich daňovou povinnost vyplývající pro ně ze zákona o dani z přidané hodnoty, ale bez vlivu na závazkový vztah účastníků. Ke změně nájemného mohlo podle soudu dojít pouze dohodou mezi účastníky, nikoliv změnou sazby DPH. Žalobci tedy byli povinni odvádět vyšší DPH, ale bez změny smlouvy nebyli oprávněni po nájemci požadovat novou vyšší DPH.*

V rozsudku spis. zn. 32 Cdo 626/2010 ze 14. června 2011 se Nejvyšší soud zabýval otázkou, zda kupní cena musí obsahovat DPH. Soud posuzoval právní úpravu § 409 odst. 1 obchodního zákoníku, podle které: *Kupní smlouvou se prodávající zavazuje dodat kupujícímu movitou věc (zboží) určenou jednotlivě nebo co do množství a druhu a převést na něho vlastnické právo k této věci a kupující se zavazuje zaplatit kupní cenu.* Textově se jedná téměř o totožnou úpravu, jakou obsahuje občanský zákoník v § 2079 odst. 1: *Kupní smlouvou se prodávající zavazuje, že kupujícímu odevzdá věc, která je předmětem koupě, a umožní mu nabytí vlastnické právo k ní, a kupující se zavazuje, že věc převezme a zaplatí prodávajícímu kupní cenu.* Podle mého názoru jsou tedy právní závěry obsažené v tomto rozsudku (stejně jako rozsudku následujícího) plně aplikovatelné i za současné právní úpravy.

V tomto případě byla v příloze smlouvy uvedena fixní cena, ohledně DPH nebylo ve smlouvě ujednáno nic. Pouze v nabídce zasláné před uzavřením smlouvy bylo uvedeno, že cena jednoho kusu zboží činí 1.865,- Kč bez DPH. Smluvní strany souhlasně uvedly, že cena sjednaná ve smlouvě neobsahuje DPH. Žalobkyně však tvrdila, že k dohodě o navýšení ceny o DPH došlo přinejmenším konkludentně.

Nejvyšší soud uzavřel, že: *Pro rozsah povinnosti kupujícího zaplatit prodávajícímu kupní cenu dohodnutou ve smlouvě není vůbec rozhodné, zda dohodnutá kupní cena zahrnuje či nezahrnuje DPH. Přitom žádný právní předpis neopravňuje prodávajícího "navýšit" dohodnutou kupní cenu o DPH, a to ani v případě, že by dohodnutá kupní cena DPH nezahrnovala. Prodávající má právo na zaplacení pouze dohodnuté kupní ceny, a to bez ohledu na to, zda zahrnuje či nezahrnuje DPH. Ustálil se právní názor, že z hlediska veřejného práva ukládajícího povinnost plátců daně odvést státu v zákonem stanovených případech daň z přidané hodnoty je podstatné, zda předmětné plnění podléhá dani z přidané hodnoty a kdo je jejím plátcem a poplatníkem. Z hlediska soukromého práva je však podstatné pouze to, zda mezi účastníky smlouvy byla kupní cena sjednána jako cena konečná, či ze smlouvy vyplývá, že kupující je povinen hradit ke sjednané ceně navíc ještě další částky. Jestliže smlouva neobsahuje závazek kupujícího zaplatit ke kupní ceně i daň z přidané hodnoty, resp. jestliže smlouva stanoví konečnou cenu, nemůže být přenášena odpovědnost za odvedení daně z přidané hodnoty státu na kupujícího.*

V rozsudku spis. zn. 32 Cdo 3923/2010 ze dne 17. ledna 2012 se Nejvyšší soud mimo jiné zabýval otázkou, zda je pro povinnost zaplatit smlouvou o dílo sjednanou cenu podstatné, aby cena zahrnovala DPH. Příklad byl zajímavý proto, že ačkoliv cena byla ústně sjednána bez DPH, žalovaná proplatila dílčí fakturu včetně vyúčtované DPH. Žaloba směřovala také na úhradu prací, na které faktura vystavena nebyla. V dovolání argumentovala žalovaná vedle chybně určené splatnosti závazku také tím, že ve sjednané ceně nebyla zahrnuta DPH. Bez řádně vystavené faktury pak žalovaná nemohla uplatnit DPH na výstupu, neboť i ona byla plátcem DPH.

Nejvyšší soud uzavřel, že *pro rozsah povinnosti zaplatit cenu dohodnutou ve smlouvě není vůbec rozhodné, zda dohodnutá cena zahrnuje či nezahrnuje DPH. Podle obchodního zákoníku existuje právo na zaplacení pouze dohodnuté ceny, a to bez ohledu na to, zda zahrnuje či nezahrnuje DPH. Je třeba důsledně odlišovat dva vztahy - vztah mezi státem a plátcem DPH v rovině veřejného práva a vztah mezi účastníky smlouvy v rovině soukromého práva. Zatímco z hlediska veřejného práva (ukládajícího povinnost plátců daně odvést státu v zákonem stanovených případech daň z přidané hodnoty) je podstatné, zda předmětné plnění podléhá DPH a kdo je jejím plátcem, z hlediska soukromého práva je podstatné pouze to, zda mezi účastníky smlouvy byla cena sjednána jako cena konečná, či ze smlouvy vyplývá, že smluvní strana je povinna hradit ke sjednané ceně navíc ještě další částky. Jestliže smlouva neobsahuje závazek zaplatit k ceně i DPH, resp. jestliže smlouva stanoví konečnou cenu, nelze přenášet odpovědnost za odvedení DPH státu na druhou smluvní stranu.*

V tomto rozsudku se Nejvyšší soud vyjádřil také k zaplacené dílčí faktuře obsahující DPH, a to tak, že přiznání úhrady této faktury odvolacím soudem bylo nesprávné.

Zajímavým je rovněž rozsudek Nejvyššího soudu spis. zn. 23 Cdo 1176/2020 ze dne 24. června 2020, ve kterém se soud zabýval dopadem změny sazby DPH na smlouvu uzavřenou se státem. Zde se stát zavázal uhradit nabyvateli náklady na likvidaci ekologické zátěže areálu prodaného v roce 1992 v rámci privatizace až do výše 351.000.000,- Kč. V průběhu plnění smlouvy došlo ke změně sazby DPH z 5 na 21 %, čímž došlo k navýšení nákladů na provádění sanačních prací. Ačkoliv nabyvatel požádal o navýšení garance z důvodu změny sazby DPH, k jejímu navýšení nedošlo.

Nejvyšší soud uvedl, že z hlediska veřejného práva (ukládajícího povinnost plátců daně odvést státu v zákonem stanovených případech daň z přidané hodnoty) je podstatné, zda předmětné plnění podléhá DPH a kdo je jejím plátcem, z hlediska soukromého práva je však podstatné to, zda mezi účastníky smlouvy byla výše garance sjednána jako výše konečná, či zda ze smlouvy vyplývá, že žalovaná je povinna garanci navyšovat ještě o další částky.

Jestliže ze skutkových zjištění plyne, že strany nesjednaly, zda částka 351 000 000 Kč zahrnuje DPH, či nikoliv, je ve smyslu ustálené rozhodovací praxe dovolacího soudu nutno ujednání stran vyložit jako ujednání o částce konečné. Změna DPH v průběhu účinnosti smlouvy má význam pouze pro fiskální vztah a je tedy bez vlivu na samotný závazkový vztah účastníků, jehož součástí bylo ujednání o výši garance. Bylo tedy na stranách smlouvy, aby případnou změnu DPH promítly do smluvních ujednání. Ze skutkových zjištění soudů vyplývá, že stát se zavázal poskytnout žalobkyni garanci toliko do maximální celkové výše 351 000 000 Kč. Strany si nesjednaly povinnost žalované upravovat garanci v návaznosti na změny sazby DPH a ani výkladem předmětné smlouvy nelze dovodit, že by výše garance měla být vzhledem ke změnám sazby DPH zvyšována či snižována automaticky.

Výše uvedená rozhodnutí Nejvyššího soudu obsahují podle mého názoru právní závěry, které jsou aplikovatelné i po změně právní úpravy. Vycházím z toho, že ujednání o povinnosti zaplatit cenu u smlouvy kupní a smlouvy o dílo, které byly nejčastěji posuzovanými smlouvami ve výše uvedených případech, jsou obsahově totožná i v nyní účinném občanském zákoníku.

Doporučení konkrétních smluvních formulací

Závěrem uvádím doporučení, jak formulovat konkrétní smluvní ujednání, aby změna sazby DPH nemusela být zohledňována dodatkem ke smlouvě.

Ve smlouvě je vhodné vždy uvádět cenu bez DPH s dovětkem, že k ceně bude účtována DPH dle předpisů platných v době uskutečnění zdanitelného plnění. Naopak doporučuji neuvádět cenu s rozpisem částky ceny bez DPH, DPH ve výši X % (sazby platné při uzavření smlouvy) a ceny celkem včetně DPH X %. Takové ujednání podle výše uvedené judikatury nedává možnost reagovat na změnu sazby DPH v průběhu trvání smluvního vztahu. Stejně tak není vhodné ve smlouvě uvádět DPH konkrétní částkou určenou z ceny podle aktuálně platné sazby.

Stejně tak není nutné u smluv uzavíraných postupem podle zákona o zadávání veřejných zakázek uvádět jako vyhrazenou změnu závazku možnost změny ceny, pokud dojde ke změně sazby DPH. Zde stačí, když smlouva bude obsahovat výše uvedené ujednání o účtování DPH dle předpisů platných v době uskutečnění zdanitelného plnění.

Pokud smlouva otázku DPH neřeší vůbec, není DPH součástí smlouvou sjednané ceny, a to ani když je alespoň jedna ze smluvních stran plátcem DPH. Pokud je u identifikace smluvní strany uvedeno *plátce DPH*, jedná se pouze o deklarování jejího fiskálního stavu bez vlivu na konkrétní smluvní vztah.

Mgr. Milan Zeman

e-mail: ixix@post.cz

Další články:

- [Judikatura: smluvní sjednání prekluzivní lhůty je obecně platné \(FIDIC\)](#)
- [Civilněprávní prostředky ochrany při koupi falzifikátu](#)
- [Novela zákona o pyrotechnice: likvidace profesionálů namísto zmírnění negativních vlivů](#)
- [Konec zákonné koncentrace řízení? Návrh Nejvyššího soudu před Ústavním soudem](#)
- [Soudní poplatky v řízení o rozvodu manželství a úpravy poměrů k nezletilému dítěti po tzv. rozvodové novele](#)
- [Imise ve stavebním řízení aneb kde končí veřejný zájem a začíná soukromé právo?](#)
- [Užívání prostoru nad pozemkem třetí osobou](#)
- [Přístup k nemovitosti přes pozemek třetí osoby](#)
- [PŘEHLEDNĚ: Jak funguje předkládání plné moci? Postačí soudu jen její „fotokopie“? Aneb vývoj právní úpravy požadavků na plnou moc v našem právním systému.](#)
- [Využívání nástrojů umělé inteligence: proč je GDPR relevantní?](#)
- [Transfer Pricing: Na co si dát pozor s blížícím se koncem roku](#)