

DAŇOVÝ MĚSÍČNÍK

07 / 2025

Aktualizační servis k daňové legislativě

Právní stav: 31. červenec 2025 / Rozesláno: 2. srpna 2025

- **Přehled vydání aktualizačního servisu od ledna 2025** strana 2
- **Základní legislativní přehled od ledna 2025** strana 4
Přehledně ke změnám a novinkám v předpisech týkajících se daní
- **Daň z přidané hodnoty: K prominutí pokut za nepodání hlášení** strana 8
Generální finanční ředitelství vydalo dodatek č. 10 k Pokynu GŘŘ D-29 a současně jeho úplné znění
- **Daň z přidané hodnoty: Vracení odpočtu daně nezaplacené dodavateli** strana 15
Od roku 2025 platí nová pravidla pro odběratele - plátce daně
- **Daň z nemovitých věcí: Odůvodnění opatření obecné povahy** strana 19
Z nejnovější judikatury Nejvyššího správního soudu



 Ekonomický software

POHODA

PŘEHLED VYDÁNÍ AKTUALIZAČNÍHO SERVISU OD LEDNA 2025

1. / mimořádné vydání 2025

- **Datum publikování:** 31. ledna 2025
- **Obsah servisu:** Přístup k úplným zněním na servisní stránce

2. / řádné vydání 2025

- **Datum publikování:** 3. února 2025
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za leden

3. / řádné vydání 2025

- **Datum publikování:** 2. března 2025
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za únor

Mimo pořadí

- **Datum publikování:** 12. března 2025
- **Obsah servisu:** Aktualizační list 01/2025

4. / řádné vydání 2025

- **Datum publikování:** 1. dubna 2025
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za březen

5. / mimořádné vydání 2025

- **Datum publikování:** 25. dubna 2025
- **Obsah servisu:** E-booky Daňové zákony 2025 a Daň z příjmů 2025 v právním stavu k 1. květnu 2025 ke stažení

6. / řádné vydání 2025

- **Datum publikování:** 4. května 2025
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za duben

**Nyní na DanoveZakony365.cz/danova-judikatura/
jednotlivě nebo ve výhodném kompletu!**



Sedmý díl již vyšel!

DAŇOVÝ MĚSÍČNÍK 07 / 2025 (Aktualizační servis k daňové legislativě pro uživatele publikací řady Daňové zákony 2025)

© 2025 DonauMedia, s. r. o., Tallerova 4, Bratislava. Pište nám na e-mail: newsletter@newsletter.cz

Upozornění: Znění textů v této publikaci bylo prověřeno s veškerou dostupnou péčí, vydavatel ani prodejce však nepřebírají žádné záruky za eventuální škody vzniklé jejím použitím a neodpovídají tedy za to, pokud by na základě textů zveřejněných v této publikaci kdokoliiv konal nebo se zdržel konání a v souvislosti s tím mu vznikla jakákoliv škoda materiální nebo nemateriální povahy. Jediným rozhodujícím zněním zákonů v případě pochybností a sporů jsou texty ve Sbírce zákonů. Autorská práva k této publikaci jsou předmětem ochrany podle zákonů ČR a SR a vykonává je výhradně vydavatel. Rozmnožování a šíření jakýmkoliv způsobem celku nebo části této publikace bez výslovného písemného svolení vydavatele je zakázáno. Nerespektování práv vydavatele může vést k soudnímu postihu včetně povinnosti náhrady škody a nebo trestního stíhání.

Mimo pořadí

- *Datum publikování:* 29. května 2025
- *Obsah servisu:* Aktualizační list 02/2025

7. / řádné vydání 2025

- *Datum publikování:* 1. června 2025
- *Obsah servisu:* Daňový měsíčník za květen

8. / řádné vydání 2025

- *Datum publikování:* 1. července 2025
- *Obsah servisu:* Daňový měsíčník za červen

9. / mimořádné vydání 2025

- *Datum publikování:* 3. července 2025
- *Obsah servisu:* Upozornění na velkou novelu daňového řádu

10. / mimořádné vydání 2025

- *Datum publikování:* 7. července 2025
- *Obsah servisu:* Zákon o dani silniční ve znění od 1. července 2025

11. / mimořádné vydání 2025

- *Datum publikování:* 15. července 2025
- *Obsah servisu:* Zákon o Finanční správě České republiky ve znění od 1. července 2025

12. / řádné vydání 2025

- *Datum publikování:* 2. srpna 2025
- *Obsah servisu:* Daňový měsíčník za červenec

ZÁKLADNÍ LEGISLATIVNÍ PŘEHLED

■ Předpisy publikované ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv

V přehledu jsou uvedeny všechny zákony, novely a další předpisy týkající se daní, které byly od 1. ledna 2025 do 31. července 2025 zveřejněny ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv.

Všechny změny proti předchozímu vydání Daňového měsíčníku 2025 (resp. nové předpisy za poslední měsíc) jsou v přehledu vyznačeny **modrou barvou**!

Zákon č. 24/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 65/2022 Sb., o některých opatřeních v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invází vojsk Ruské federace, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

- **Datum publikování:** 10. února 2025
- **Obsah předpisu:** Věcná novela zákona. Zvláštní opatření v oblasti daní v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invází vojsk Ruské federace týkající se odpočtu bezúplatného plnění od základu daně a osvobození od daně z příjmů byla prodloužena až do roku 2026. Pro fyzické osoby tedy platí, že za roky 2022 až 2026 mohou odečíst hodnotu darů, pokud splní podmínky stanovené v zákoně o daních z příjmů (§ 15 odst. 1). Tento odpočet lze uplatnit v daňovém přiznání na řádku 46 (ve zkráceném formuláři na řádku 25). Pro právnické osoby platí, že za zdaňovací období skončená v období od 1. března 2022 do 28. února 2027 mohou odečíst hodnotu darů až do 30 % základu daně v souladu s § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Tento odpočet se uplatňuje v daňovém přiznání na řádku 260.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 1 odst. 1, 2, 3 a 6; § 2 odst. 1
- **Účinnost novely:** 11. února 2025

Zákon č. 32/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s implementací předpisů Evropské unie v oblasti digitalizace finančního trhu a financování udržitelnosti

- **Datum publikování:** 15. února 2025
- **Obsah předpisu:** Věcná novela zákona o daních z příjmů. Novela stanovila podmínky osvobození příjmů z úplatného převodu kryptoaktiv od daně z příjmů fyzických osob.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 4 odst. 1 a 3
- **Účinnost novely:** 15. února 2025

Zákon č. 52/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

- **Datum publikování:** 28. února 2025
- **Obsah předpisu:** Novela zákona o daních z příjmů upřesnila způsob prokazování nároku na daňové zvýhodnění na zletilé studující dítě.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 38l odst. 4
- **Účinnost novely:** 1. března 2025

Vyhláška č. 76/2025 Sb., kterou se mění vyhláška č. 525/2020 Sb., o formulářových podáních pro daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

- **Datum publikování:** 20. března 2025
- **Obsah předpisu:** Novela doplnila vzory formulářových podání o žádost o poukázání chybějící částky vyplacené plátcem daně poplatníkům na měsíčních daňových bonusech, na doplatku na daňovém bonusu z ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** Nové přílohy se vzory.
- **Účinnost novely:** 1. května 2025

Zákon č. 77/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 349/1999 Sb., o Veřejném ochránci práv, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

- **Datum publikování:** 25. března 2025
- **Obsah předpisu:** Novela daňového řádu rozšířila výčet situací, u kterých ze strany správce daně nejde o porušení mlčenlivosti. Nově se o porušení povinnosti mlčenlivosti nejedná též v případě, že správce daně poskytne informace získané při správě daní veřejnému ochránci práv nebo ochránci práv dětí při výkonu jejich působnosti.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 53 odst. 1
- **Účinnost novely:** 1. července 2025

Zákon č. 84/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 247/2014 Sb., o poskytování služby péče o dítě v dětské skupině a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

- **Datum publikování:** 27. března 2025
- **Obsah předpisu:** Novela zákona o daních z příjmů přinesla především terminologické změny, aby se vyloučily situace, kdy benefit vlastním zaměstnancům v podobě příspěvku na provoz zařízení péče o děti předškolního věku nebo mateřské školy je zdaněn, zatímco související náklad je u zaměstnavatele daňově neuznatelný. Daňovými výdaji (náklady) jsou tedy také příspěvky na provoz zařízení péče o děti předškolního věku nebo mateřské školy, který je zajišťovaný jinými subjekty pro děti, které jsou rodinnými příslušníky vlastních zaměstnanců. Dále novela změnila podmínky zdanění příjmů zaměstnance v případě, že zaměstnanec nabytí podíl v obchodní korporaci, která je jeho zaměstnavatelem. Upraveny byly též podmínky daňové podpory produktu spoření na stáří.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 6 odst. 3 a 17; § 15b odst. 7; § 24 odst. 2; § 35d odst. 5, 9 a 10; Přechodná ustanovení
- **Účinnost novely:** částečně 1. dubna 2025, částečně 1. května 2025

Zákon č. 87/20925 Sb., kterým se mění zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

- **Datum publikování:** 31. března 2025
- **Obsah předpisu:** Novela zákona o daních z příjmů zrušila speciální ustanovení pro odpisy hmotného majetku využívaného k výrobě elektřiny ze slunečního záření.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 21d odst. 2; § 24 odst. 5; § 26 odst. 1; § 30b; Přechodná ustanovení
- **Účinnost novely:** 1. srpna 2025

Zákon č. 120/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony

- **Datum publikování:** 29. dubna 2025
- **Obsah předpisu:** Novela zákona o daních z příjmů reagovala na institut jednorázové náhrady při skončení pracovního poměru podle § 271ca zákoníku práce.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 4 odst. 1; § 15b odst. 1; Přechodné ustanovení
- **Účinnost novely:** 1. června 2025

Zákon č. 126/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 104/2000 Sb., o Státním fondu dopravní infrastruktury, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů

- **Datum publikování:** 6. května 2025
- **Obsah předpisu:** Novela upřesnila způsob stanovení dne uskutečnění zdanitelného plnění v případě plnění uskutečňovaného plátcem v rámci partnerství veřejného a soukromého sektoru v oblasti dopravní infrastruktury na základě smlouvy, kterou plátce uzavřel se státem zastoupeným Ministerstvem dopravy (nebo organizací zřízenou tímto ministerstvem), jsou-li na financování úhrad použity finanční prostředky, s nimiž hospodaří Státní fond dopravní infrastruktury.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 21 odst. 9
- **Účinnost novely:** 1. července 2025

Zákon č. 152/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o dávce státní sociální pomoci

- **Datum publikování:** 27. května 2025
- **Obsah předpisu:** Novela zákona o dani z nemovitých věcí souvisí se zrušením příspěvku na živobytí podle zákona o pomoci v hmotné nouzi. Jedná se o legislativně technickou změnu v definici osvobození od daně ze staveb a jednotek. V zákoně o daních z příjmů byla přiřazena dávka státní sociální pomoci k ostatním vyjmenovaným sociálním dávkám vypláceným státem. Pro účely slevy na manžela se zároveň podle novely do vlastního příjmu nezahrnuje dávka státní sociální pomoci a mimořádná okamžitá pomoc.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** v zákoně o dani z nemovitých věcí - § 9 odst. 1; Přechodné ustanovení / v zákoně o daních z příjmů - § 4 odst. 1; § 35b odst. 4
- **Účinnost novely:** 1. října 2025

Vyhláška č. 163/2025 Sb., o způsobu výpočtu podlahové plochy pro účely daně z přidané hodnoty

- **Datum publikování:** 10. června 2025
- **Obsah předpisu:** Nová vyhláška stanovuje způsob výpočtu podlahové plochy staveb pro posouzení, zda stavba plní podmínky pro to, aby byla považována pro účely zákona o dani z přidané hodnoty za stavbu pro sociální bydlení.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** nová vyhláška
- **Účinnost novely:** 1. července 2025

Zákon č. 176/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o podpoře bydlení

- **Datum publikování:** 16. června 2025
- **Obsah předpisu:** Novela zákona o daních z příjmů stanovila podmínky nároku, způsobu uplatnění a prokazování nároku na odečet úroků připadajících na podíl poplatníka v bytovém družstvu od základu daně z příjmů fyzických osob, pokud jde o zaplacené úroky z úvěru bytového družstva (i) ze stavebního spoření, (ii) z hypotečního úvěru poskytnutého bankou nebo (iii) z úvěru poskytnutého stavební spořitelnou nebo bankou v souvislosti s tímto úvěrem. Nová pravidla se týkají úvěrů použitých na financování bytové potřeby a placení této částky je spojeno s členstvím poplatníka v tomto bytovém družstvu.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 15 odst. 3, 4, 5, 7, 8; § 38k odst. 5; § 38l odst. 1; Přechodné ustanovení
- **Účinnost novely:** 1. ledna 2026

Zákon č. 218/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti správy daní a působnosti Celní správy České republiky, zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 69/2010 Sb., o vlastnictví letiště Praha-Ruzyně

- **Datum publikování:** 30. června 2025
- **Obsah předpisu:** Zákon mění velmi rozsáhle daňový řád a dále zákon o dani silniční, zákon o spotřebních daních a zákon o Finanční správě České republiky.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** v zákoně o Finanční správě ČR: § 10 odst. 4; § 12 odst. 4; § 13d odst. 6; § 18 odst. 1, 5 / v daňovém řádu: § 10 odst. x; § 39 odst. 3; § 47 odst. 7; § 49 odst. 1; § 53 odst. 1, 2; § 56 odst. 1, 2, 4; § 72 odst. 2, 4, 5, 6; § 75 odst. 1; § 103 odst. 1; § 108 odst. 1; § 124a; § 127 odst. 2, 4; § 147 odst. 3; § 148 odst. 6, 7; § 150 odst. 6; § 152 odst. 5; § 155b odst. 4, 6; § 159 odst. 5; § 160 odst. 4, 6; § 161 odst. 1, 3; § 162 odst. 5, 6; § 163 odst. 3; § 170 odst. 4, 5, 6; § 171 odst. 3; § 174 odst. 7; § 175 odst. 1, 3; § 177 odst. 2; § 178 odst. 4; § 181 odst. 2; § 183 odst. 4, 5; § 184a; § 185 odst. 3, 5; § 186 odst. 5; § 190 odst. 4, 5; § 193a; § 194a odst. 5; § 195 odst. 3; § 196 odst. 1; § 197 odst. 1, 2, 4; § 202a; § 206a; § 213 odst. 2; § 214 odst. 3, 4; § 215a; § 219 odst. 1, 2, 3; § 221 odst. 1, 3, 4, 5, 6; § 222 odst. 5; § 223a; § 223b; § 225 odst. 2, 3; § 227 odst. 3, 4; § 228 odst. 1, 2; § 229 odst. 2; § 230; § 231; § 232; § 239a odst. 6; § 240e; § 243 odst. 5; § 244; § 245 odst. 1; § 249 odst. 2; § 250 odst. 3, 5, 8; § 251a odst. 5; § 251c odst. 4, 5; § 252 odst. 3, 4; § 254a odst. 3; § 259a odst. 2, 5; § 260; § 260a; § 262; § 262a; § 263; Přechodná ustanovení / v zákoně o spotřebních daních: § 42; § 42a; § 42b; § 42c; § 42d; § 42e; § 43e odst. 1; § 59 odst. 3; § 115; § 134zg; § 134zzc; § 135zh odst. 2; § 135i

odst. 3, 5; Přechodná ustanovení / v zákoně o dani silniční: § 5 odst. 4, 5; § 12; Příloha; Přechodná ustanovení

- **Účinnost novely:** částečně 1. července 2025 / změny v daňovém řádu částečně 1. ledna 2026

Zákon č. 232/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o řízení a kontrole veřejných financí

- **Datum publikování:** 10. července 2025
- **Obsah předpisu:** Novela upravuje zřízení útvaru interního auditu Generálního finančního ředitelství. Pro s tím související nadbytečnost zároveň ruší zmocnění finančních úřadů k provádění finanční kontroly.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 4a; § 10 odst. 2; § 12
- **Účinnost novely:** 1. ledna 2027

Předpisy v závěrečné fázi legislativního procesu

V přehledu jsou uvedeny všechny návrhy zákonů a novel týkající se daní ve třetím čtení v Poslanecké sněmovně, na programu jednání v Senátu, schválené zákony na podpisu u prezidenta, nebo zákony a novely prezidentem již podepsané, ale dosud nezveřejněné ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv.

Všechny změny proti předchozímu vydání Daňového měsíčníku 2025 (resp. nové předpisy za poslední měsíc) jsou v přehledu vyznačeny **modrou barvou!**

Zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o kybernetické bezpečnosti

- **Poslední změny v legislativním procesu:** podepsáno prezidentem dne 26. června 2025 / očekává se zveřejnění ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv
- **Obsah předpisu:** Zákon mění daňový řád.
- **Předpokládaná účinnost předpisu:** 18. října 2025

Zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o jednotném měsíčním hlášení zaměstnavatele

- **Poslední změny v legislativním procesu:** schváleno v Senátu dne 23. července 2025 s pozměňovacími návrhy / očekává se nové projednání v Poslanecké sněmovně
- **Obsah předpisu:** Zákon mění zákon o daních z příjmů a zákon o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů.
- **Předpokládaná účinnost předpisu:** částečně 1. ledna 2026 / částečně 1. ledna 2027

Zákon, kterým se mění některé zákony v oblasti finančního trhu v souvislosti se zřízením a fungováním jednotného evropského přístupového místa

- **Poslední změny v legislativním procesu:** schváleno v Senátu dne 23. července 2025 / očekává se podpis prezidenta
- **Obsah předpisu:** Zákon mění zákon o účetnictví.
- **Předpokládaná účinnost předpisu:** 1. ledna 2028

Zákon, kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 416/2023 Sb., o dorovnávání daní pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny

- **Poslední změny v legislativním procesu:** schváleno v Senátu dne 23. července 2025 / očekává se podpis prezidenta
- **Obsah předpisu:** Zákon mění zákon o účetnictví a zákon o dorovnávání daní pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny.
- **Předpokládaná účinnost předpisu:** 1. ledna 2026

Zákon, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o jednorázovém odškodnění osob nucených Státní bezpečností k vystěhování z Československé socialistické republiky a zákona o jednorázovém odškodnění za ochranný dohled z politických důvodů

- **Poslední změny v legislativním procesu:** podepsáno prezidentem dne 17. července 2025 / očekává se zveřejnění ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv
- **Obsah předpisu:** Zákon mění zákon o daních z příjmů.
- **Předpokládaná účinnost předpisu:** 1. září 2025

Předpisy publikované ve Finančním zpravodaji

V přehledu jsou uvedeny všechny předpisy týkající se daní publikované ve Finančním zpravodaji od 1. ledna 2025 do 31. července 2025. Do přehledu nejsou zařazena sdělení k mezinárodním smlouvám, obecná upozornění na splatnost daní, čísla účtů správců daně apod.

Všechny změny proti předchozímu vydání Daňového měsíčníku 2025 (resp. nové předpisy za poslední měsíc) jsou v přehledu vyznačeny **modrou barvou!**

Seznam smluvních států uplatňujících společný standard pro oznamování a rozhodných dnů zveřejňovaný podle § 13b odst. 2, § 13e odst. 7, § 13g odst. 5 a § 13p odst. 2 a seznam pro účely plnění informační povinnosti podle § 13s odst. 1 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, v platném znění („Seznam smluvních států“)

- **Datum publikování:** 9. ledna 2025 ve Finančním zpravodaji částka 1/2025 pod číslem 1/2025
- **Obsah předpisu:** Ministerstvo financí vydalo aktuální seznam smluvních států uplatňujících společný standard pro oznamování informací a zúčastněných v systému automatické výměny informací v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní, vč. rozhodných dnů zapojení jednotlivých zúčastněných států do této spolupráce.
- **Účinnost:** 9. ledna 2025

Seznam států vyměňujících zprávy podle zemí podle §13zb odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

- **Datum publikování:** 9. ledna 2025 ve Finančním zpravodaji částka 2/2025 pod číslem 2/2025
- **Obsah předpisu:** Ministerstvo financí vyhlásilo nový seznam států, jejichž příslušný orgán podepsal dokument k provedení mezinárodní smlouvy týkající se automatické výměny informací oznamovaných nadnárodními skupinami podniků.
- **Účinnost:** 9. ledna 2025

Pokyn č. GFŘ-D-65 Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2024 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2024

- **Datum publikování:** 13. ledna 2025 ve Finančním zpravodaji částka 3/2025 pod číslem 4/2025
- **Obsah předpisu:** Tímto pokynem se stanoví jednotné kurzy měn uváděných v kurzovním lístku ČNB, které při přepočtu cizí měny pro daňové účely za zdaňovací období roku 2024 použijí poplatníci, kteří nevedli účetnictví. Pro přepočet cizích měn neuváděných v kurzovním lístku se použije přepočet přes třetí měnu, kterou si mezi sebou poplatníci dohodnou, případně mohou využít služeb znalců se specializací na devizovou problematiku.
- **Účinnost:** 13. ledna 2025

Pokyn č. GFŘ-D-66 Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2024 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2024

- **Datum publikování:** 21. ledna 2025 ve Finančním zpravodaji částka 4/2025 pod číslem 5/2025
- **Obsah předpisu:** Tímto pokynem byly nově stanoveny jednotné kurzy měn uváděných v kurzovním lístku ČNB, které při přepočtu cizí měny pro daňové účely za zdaňovací období roku 2024 použijí poplatníci, kteří nevedli účetnictví. Současně byl zrušen pokyn č. GFŘ-D-65, ve kterém byl chybně uveden kurz pro tureckou liru.
- **Účinnost:** 21. ledna 2025

Pokyn č. GFŘ-D-67 k promíjení příslušenství daně (čj. 77501/24/7700-50128-711513)

- **Datum publikování:** 21. února 2025 ve Finančním zpravodaji částka 5/2025 pod číslem 6/2025
- **Obsah předpisu:** Pokyn upravuje postup orgánů Finanční správy České republiky při rozhodování o prominutí příslušenství daně podle daňového řádu. Zároveň ruší předchozí Pokyn č. GFŘ-D-58 k promíjení příslušenství daně (č. j. 49837/22/7700-10123-050167)
- **Účinnost:** 1. března 2025

Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně z důvodu mimořádné události

- **Datum publikování:** 5. března 2025 ve Finančním zpravodaji částka 6/2025 pod číslem 7/2025
- **Obsah předpisu:** Daňovým subjektům, kterým bylo povoleno posečkaní úhrady daně nebo rozložení úhrady daně na splátky z důvodu jejich zasažení mimořádnou událostí – povodní nebo záplavou od 12. září 2024 do konce roku 2024, byl za stanovených podmínek prominut úrok z posečkané částky.
- **Účinnost:** 5. března 2025

Pokyn č. GFŘ-D-68 o umístění spisu nebo jeho příslušné části na finančních úřadech a na územních pracovištích finančních úřadů

- **Datum publikování:** 13. června 2025 ve Finančním zpravodaji částka 7/2025 pod číslem 8/2025
- **Obsah předpisu:** Nový pokyn mění a nově stanoví zkratky pro názvy jednotlivých finančních úřadů a jejich územních pracovišť, základní pravidla pro umístění spisů daňových subjektů a účastníků řízení na územních pracovištích finančních úřadů, resp. v sídle finančních úřadů a pravidla pro umístění spisů v případě delegace místní příslušnosti. Zrušuje se Pokyn č. GFŘ-D-64, č. j. 61680/24/7700-50128-011654, o umístění spisu nebo jeho příslušné části na finančních úřadech a na územních pracovištích finančních úřadů.
- **Účinnost:** 1. července 2025

DODATEK č. 10 pokynu GFŘ-D-29 - k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení

- **Datum publikování:** 15. července 2025 ve Finančním zpravodaji částka 10/2025 pod číslem 12/2025
- **Obsah předpisu:** Dodatek upřesnil podrobnosti možností promíjení sankcí správcem daně a uplatnění ospravedlnitelných důvodů při nepodání kontrolního hlášení (nebo nepodání včas) plátcem daně z přidané hodnoty.
- **Účinnost:** 15. července 2025

Pokyn GFŘ-D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení, jak vyplývá ze změn provedených dodatkem č. 1, č.j.: 26 878/17/7100-20118-012287, dodatkem č. 2, č.j.: 130204/17/7100-20118-012287, dodatkem č. 3, č.j.: 94112/18/7100-20118-012287, dodatkem č. 4, č.j.: 88521/19/7100-20118-012287, dodatkem č. 5 č.j.: 52725/20/7100-20118-012287, dodatkem č. 6 č.j.: 72251/20/7100-20118-012287, dodatkem č. 7 č.j.: 27813/21/7100-20118-012287, dodatkem č. 8 č.j.: 77067/21/7100-20118-012287, dodatkem č. 9 č.j.: 87752/22/7100-20118-012287 a dodatkem č. 10 č.j.: 51484/25/7100-30116-711593

- **Datum publikování:** 15. července 2025 ve Finančním zpravodaji částka 10/2025 pod číslem 13/2025
- **Obsah předpisu:** Generální finanční ředitelství vydalo nejnovější úplné znění pokynu.
- **Účinnost:** 15. července 2025

POKYN GFŘ D-29 K PROMINUTÍ POKUT ZA NEPODÁNÍ KONTROLNÍHO HLÁŠENÍ

Pokyn GFŘ-D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení byl ke dni 15. července 2025 novelizován dodatkem č. 10., č. j. 51484/25/7100-30116-711593. Úplné platné znění pokynu¹⁾ uvádíme níže.

Čl. I. - Obecná ustanovení

[právní úprava] S účinností od 29. července 2016 byla přijata právní úprava týkající se individuálního prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení dle § 101k zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). Vzhledem ke skutečnosti, že mezi příslušenství daně ve smyslu § 2 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) patří i pokuty, bude se na prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení aplikovat obecná právní úprava individuálního promíjení příslušenství daně upravená v § 259 a 259c daňového řádu. Tento pokyn upravuje postup orgánů Finanční správy České republiky při rozhodování o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení dle § 101k ZDPH v návaznosti na příslušná ustanovení daňového řádu.

[pokuta za nepodání kontrolního hlášení] Pokutou za nepodání kontrolního hlášení se pro účely tohoto pokynu rozumí pokuta vzniklá dle § 101h odst. 1 písm. b) až d) ZDPH:

Pokud plátcé nepodá kontrolní hlášení včas, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši:

- b) 10 000 Kč, pokud jej podá v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl správcem daně vyzván; to neplatí, pokud plátcí povinnost podat kontrolní hlášení podle § 101c ZDPH nevznikla,
- c) 30 000 Kč, pokud jej nepodá na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení, nebo
- d) 50 000 Kč, pokud jej nepodá na základě výzvy podle § 101g odst. 1 ZDPH.

V souladu s ustanovením § 101h odst. 2 ZDPH ve znění od roku 2023²⁾, je výše pokut podle § 101h odst. 1 písm. b) až d) ZDPH poloviční³⁾, pokud je:

- plátcé fyzickou osobou,
- ke dni, ve kterém vznikla povinnost uhradit tuto pokutu (tj. došlo k porušení povinnosti ve vztahu ke kontrolnímu hlášení), zdaňovacím obdobím plátcé kalendářní čtvrtletí (tj. právnické osoby se čtvrtletním zdaňovacím obdobím), nebo
- plátcé je společností s ručením omezeným, která má jednoho společníka, přičemž tento společník je fyzickou osobou; pro účely posouzení splnění těchto podmínek je rozhodným dnem:

1. první den kalendářního čtvrtletí, ve kterém vznikla povinnost uhradit tuto pokutu (tj. došlo k porušení povinnosti ve vztahu ke kontrolnímu hlášení), nebo
2. den vzniku této společnosti, pokud tato skutečnost nastane po rozhodném dni podle bodu 1.

[cíl pokynu] Generální finanční ředitelství vedeno snahou dostatečně spolehlivě zabezpečit v maximální možné míře jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení, vymezuje tímto pokynem skutečnosti, v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat důvody, pro které je dle zákonné úpravy možné prominout pokutu. Tímto je Generálním finančním ředitelstvím též vyjádřena snaha zamezit pří-

padným excesivním individuálním rozhodnutím tak, aby byla i při aplikaci předmětné zákonné pravomoci založené na kombinaci obecně formulovaných právních pojmů v maximální možné míře šetřena veřejná práva daňových subjektů spočívající v zákazu diskriminace a v právu na řádný proces.

[čeho se pokyn netýká] Tento pokyn se nevztahuje na prominutí jiných pokut, než pokut za nepodání kontrolního hlášení. Z tohoto důvodu se tento pokyn také nevztahuje na pokuty související s nesplněním povinností sankcionovaných pokutou dle § 101h odst. 1 písm. a) ZDPH nebo dle § 101h odst. 3 a 4 ZDPH.

[vztah k pokynu GFŘ-D-67] Pokyn GFŘ D-67 k promíjení příslušenství daně č. j. 77501/24/7700-50128-711513 ze dne 13. 2. 2025, a to včetně případných pozdějších znění (dále jen „Pokyn GFŘ D-67 k promíjení příslušenství daně“) se při prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení použije jen v případech výslovně uvedených níže v textu tohoto pokynu.

Správní poplatky

[poplatková povinnost] Žádost o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení (dále také „žádost o prominutí pokuty“) podléhá správnímu poplatku ve výši 1.000 Kč podle přílohy zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o

WWW.
DanoveZakony365.cz

**DAŇOVÝ
ŘÁD**

DonauMedia

V ceně:

Interaktivní komplet nejnovějšího znění zákona po všech novelizacích v právním stavu od 1. července 2025 s úvodním komentářem posledních změn a on-line aktualizacím servisem

SPV | SPOLEČNOSTI PRO VÁS | PRODEJ A ZAKLADÁNÍ SPOLEČNOSTÍ

E-book, bezplatná aktualizace a další bonusy: Podrobnosti na www.DanoveZakony365.cz

POHODA
Ekonomický software

správních poplatcích“), Sazebníku, části I, položky 1, bodu 1, písm. c).

[kumulace poplatku] Poplatek se vybírá za každou daň, které se žádost daňového subjektu týká, a za každý daňový subjekt, podává-li jednu žádost více daňových subjektů.

[každá daň] Pod pojmem „každá daň“ je nutné chápat každý jednotlivý druh daně, v daném případě daň z přidané hodnoty, a to bez ohledu na skutečnost, zda se žádost týká pokuty za nepodání kontrolního hlášení za jedno nebo více zdaňovacích období či zda předmětem žádosti je i prominutí jiných příslušenství vztahujících se k danému druhu daně.

[zastavení řízení] Pokud nedojde k zaplacení poplatkové povinnosti spojené s přijetím žádosti o prominutí pokuty, správce daně, podle § 5 odst. 4 zákona o správních poplatcích ve spojení s § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, řízení zastaví.

Čl. II. - Promíjení pokuty

II. 1. Formální požadavek

[právní úprava] Ustanovení § 101k odst. 3 ZDPH stanoví, že žádost o prominutí pokuty lze podat nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit tuto pokutu. V případě, kdy běh lhůty pro podání žádosti o prominutí pokuty započal před datem 29. července 2016, neskončí běh této lhůty dle Čl. XXXIV bodu 6 zákona č. 243/2016 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona, dříve než tři měsíce od uvedeného data. Pro posouzení dodržení této lhůty se uplatní obecná pravidla obsažená v § 35 daňového řádu. Zákonem tříměsíční lhůtu pro podání žádosti není možné prodloužit (§ 36 daňového řádu).

[zastavení řízení] Správce daně zastaví řízení podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, pokud daňový subjekt podá žádost o prominutí pokuty po lhůtě pro její podání.

II. 2. Meritorní posouzení - prvotní úvaha

[co se zkoumá] Splní-li žádost daňového subjektu formální požadavek podle čl. II. 1. tohoto pokynu, lze přistoupit k meritornímu posouzení žádosti o prominutí pokuty. První úvahou při meritorním rozhodování správce daně o žádosti o prominutí pokuty bude, zda lze vůbec žádosti vyhovět. V této fázi správce daně nezkoumá, v jakém rozsahu lze prominout, nýbrž zda lze vůbec prominout - rozsah prominutí bude předmětem úvah správce daně až při kladném zodpovězení této prvotní otázky.

[právní úprava] Daňový řád ve svém ustanovení § 259c odst. 2 upravuje vylučující podmínku pro možnost prominutí příslušenství daně, tedy také pro možnost prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení. Podle uvedeného ustanovení platí, že prominutí daně nebo příslušenství daně není možné, pokud daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy.

[pojem „závažnost“] Závažnost porušení daňových nebo účetních předpisů musí být v konkrétním případě najisto postavena prostřednictvím dostatečného odůvodnění rozhodnutí správce daně. Za závažné porušení nelze označit každé porušení daných předpisů, ale pouze porušení, které dosáhne takové intenzity, že jej příslušný správce daně shledá za významně ohrožující nebo porušující účel správy daní. Závažným porušením přitom může být i jejich opakované, avšak méně závažné, porušení.

[naplnění vylučující podmínky] Správce daně posu-

zuje naplnění této podmínky za 3 roky zpětně ke dni vydání rozhodnutí o žádosti o prominutí pokuty.

II. 2. A. Definice závažného porušení daňových nebo účetních předpisů

Za závažné porušení daňových nebo účetních předpisů bude považována situace, kdy osoba, u níž se test provádí (viz níže):

1. Je/byla nespolehlivým plátcem dle § 106a ZDPH nebo nespolehlivou osobou dle § 106aa ZDPH. Vzhledem k tomu, že osoba má/měla status nespolehlivého plátce nebo nespolehlivé osoby z titulu DPH, je zřejmé, že došlo k závažnému porušení daňových předpisů. Rozhodným okamžikem pro hodnocení je den zveřejnění informace, že osoba je nespolehlivým plátcem, resp. nespolehlivou osobou.

2. Byla alespoň jednou pravomocně uznána vinnou ze spáchání některého z trestných činů uvedených v § 53 odst. 2 písm. a) a c) daňového řádu.

3. Prováděla činnosti nebo se zapojila do obchodů, u kterých existuje důvodná obava, že z nich nebude uhrazena daň, a správce daně proto u tohoto subjektu vydal zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen. Rozhodným okamžikem pro hodnocení je den následující po dni splatnosti zajišťovacího příkazu.

4. Porušila své zákonem stanovené povinnosti způsobem, který měl za následek vyměření kterékoli daně podle pomůcek nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani nebo stanovení daně jejím sjednáním. Rozhodným okamžikem pro hodnocení je den porušení povinností; nelze-li den porušení určit, je rozhodným okamžikem den marného uplynutí lhůty stanovené správcem daně k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně.⁴⁾

5. Závažně ztěžuje nebo ztěžovala, maří nebo mařila správu daní tím, že opakovaně včas nepodala daňové přiznání nebo vyúčtování a ke splnění této své ze zákona plynoucí povinnosti byla proto vyzvána správcem daně. Za naplnění opakovanosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň dvakrát v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Rozhodným okamžikem pro hodnocení je den následující po zákonem stanoveném dni pro podání posledního daňového přiznání (nebo vyúčtování), k jehož podání byla osoba správcem daně následně vyzvána.

6. Porušila zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, takovým způsobem, že jí byla pravomocně uložena pokuta podle tohoto zákona; rozhodným okamžikem pro posouzení splnění této podmínky je nabytí právní moci rozhodnutí.

7. Je osobou, jíž byla uložena pokuta (za spáchaný delikt dle daňových a/nebo dle účetních předpisů), jejíž horní hranice je zákonem stanovena na min. 250.000 Kč; rozhodným okamžikem pro posouzení splnění této podmínky je nabytí právní moci rozhodnutí.

8. Nevede řádně nebo nevedla řádně evidenci stanovenou právním předpisem nebo uloženou správcem daně. Rozhodným okamžikem pro hodnocení je poslední den, kdy došlo k porušení takové právní povinnosti, nebo den zjištění správcem daně, pokud poslední den, kdy došlo k porušení takové právní povinnosti, nelze zjistit.

9. Jinak závažně ohrožuje nebo ohrožovala, porušuje nebo porušovala řádný výkon správy daní.

Pro vyloučení možnosti prominutí stačí naplnění kterékoli situace.

[zohlednění objektivních důvodů] Správce daně při posuzování porušení daňových a účetních předpisů vždy

zohlední také jemu známé objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k porušení těchto předpisů. Může se jednat např. o živelní pohromy, závažné zdravotní důvody či jiné osobní překážky, které daňovému subjektu bránily v řádném dodržování daňových a účetních předpisů.

[posuzování bodu 4] Vedle ostatních faktů správce daně zohlední i výši náhradním způsobem stanovené daně s tím, že za závažnou se považuje částka „doměrku“ minimálně ve výši 50 000 Kč (rozdíl mezi tvrzenou daní a výsledkem vyměření či doměření). Tato částka se posuzuje ve vztahu k jednotlivému zdaňovacímu období či jednotlivé skutečnosti, jež je předmětem jednorázové daně.

II. 2. B. Osoby, u nichž se posuzuje naplnění kritérií dle § 259c odst. 2 daňového řádu

[právní úprava] Podle § 259c odst. 2 daňového řádu musí výše uvedené kritérium splňovat daňový subjekt fyzická i právnická osoba a v případě, že je daňovým subjektem právnická osoba, i osoba, která je členem jeho statutárního orgánu. Ustanovení § 259c odst. 3 daňového řádu stanoví, že pokud právnická osoba závažným způsobem poruší daňové nebo účetní právní předpisy, hledí se pro účely posouzení splnění podmínky podle odstavce 2 na osobu, která byla v době tohoto porušení v této právnické osobě členem statutárního orgánu, jako by je také porušila.

[u koho se zkoumá] Z tohoto pravidla vyplývá, že naplnění výše uvedených kritérií (čl. II. 2. A.) se musí zkoumat u následujících osob:

Je-li žadatelem o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení fyzická osoba, bude se naplnění vylučující podmínky podle § 259c odst. 2 daňového řádu zkoumat u:

- samotné fyzické osoby,
- všech právnických osob, ve kterých fyzická osoba je nebo byla v uplynulých 3 letech statutárním orgánem nebo členem statutárního orgánu.

Je-li žadatelem o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení právnická osoba, bude se naplnění vylučující podmínky podle § 259c odst. 2 daňového řádu zkoumat u:

- samotné právnické osoby,
- statutárního orgánu této právnické osoby, tj. všech právnických nebo fyzických osob, které jsou jeho statutárním orgánem nebo jeho členem,
- u právnických osob, jejichž statutárním orgánem nebo členem statutárního orgánu je nebo byla v předcházejících 3 letech právnická osoba žádající o prominutí nebo její statutární orgán nebo člen jejího statutárního orgánu.

II. 3. Meritorní posouzení - rozsah prominutí

[co se zkoumá] Pokud správce daně dospěje k závěru, že daňový subjekt splnil požadavky dle čl. II. 2. tohoto pokynu a že je možné daňovému subjektu prominout pokutu za nepodání kontrolního hlášení, bude v navazující fázi posuzovat, v jakém rozsahu lze pokutu prominout.

[vliv první úvahy] Kladné zodpovězení prvotní otázky, zda lze vůbec pokutu za nepodání kontrolního hlášení prominout, však samo o sobě neznamená, že opravdu bude daňovému subjektu určitá částka pokuty prominuta. Rozsah, v jakém lze prominout, bude správce daně posuzovat dle čl. II. 3. tohoto pokynu a může dospět k závěru, že daňovému subjektu nebude prominuta žádná část pokuty za nepodání kontrolního hlášení.

Přičemž logickým východiskem pro posuzování by měla

být existence dodatečného zhojení nepříznivého následku porušení právní povinnosti daňovým subjektem - tj. (opožděné) splnění povinnosti podat příslušné kontrolní hlášení/následné kontrolní hlášení.

[dvě kritéria] Pro posouzení rozsahu prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení existují 2 kritéria, a to ospravedlnitelný důvod prodlení (§ 101k odst. 2 ZDPH) a četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 daňového řádu). Pokutu lze prominout do výše 100 %.

[vztah mezi kritérii] Základním požadavkem pro možnost prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení je naplnění kritéria dle čl. II. 3. A. tohoto pokynu. Pokud dojde k jeho naplnění, posoudí správce daně naplnění kritéria dle čl. II. 3. B. tohoto pokynu. Po posouzení tohoto kritéria pak zjistí, zda daňovému subjektu zbyla určitá částka k prominutí, a rozhodne o jejím prominutí. Pokud nezbyla žádná částka k prominutí, žádost daňového subjektu zamítne.

[posouzení zdrojového jednání]⁵⁾ V souladu s recentní správní judikaturou⁶⁾ je správce daně v rámci posuzování rozsahu prominutí příslušenství daně oprávněn zohlednit při rozhodování také povahu, intenzitu či jiné okolnosti zdrojového jednání⁷⁾ vznik příslušenství vyvolalo. Shledá-li správce daně, že povaha, intenzita či jiné okolnosti zdrojového jednání (např. zneužití práva, daňové zastírání, vědomá účast na daňovém podvodu apod.) vylučuje prominutí pokuty, pak rozhodnutím žádost zamítne⁸⁾ i přesto, že by z pohledu podmínky podle § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu bylo toto porušení irelevantní.

II. 3. A. Ospravedlnitelný důvod

[právní úprava] Podle § 101k odst. 2 ZDPH správce daně může zcela nebo zčásti prominout pokutu za nepodání kontrolního hlášení, pokud k nesplnění povinnosti sankcionovanému pokutou došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Neexistence ospravedlnitelného důvodu nepodání kontrolního hlášení nebo jeho nepodání včas tedy zakládá překážku, pro kterou pokutu nelze prominout.

[posouzení] Není-li na místě žádost zamítnout z důvodu závažného zdrojového jednání (viz odstavce [posouzení zdrojového jednání]), pak správce daně posoudí, zda došlo v konkrétním případě k nesplnění povinnosti sankcionovanému pokutou z ospravedlnitelného důvodu (viz tabulka níže). Procentuální ohodnocení dle tohoto článku, pro jehož stanovení je základem konkrétní 100% výše pokuty, je pak východiskem pro modifikaci výše promíjené částky dle čl. II. 3. B. tohoto pokynu. Svědčí-li daňovému subjektu při posouzení konkrétního nesplnění povinnosti sankcionovanému pokutou více ospravedlnitelných důvodů, je základem pro další výpočet správce daně ten nejlépe ohodnocený dle níže uvedené tabulky. V případě ospravedlnitelných důvodů č. 15 a 16 níže uvedené tabulky se tyto body ospravedlnitelných důvodů uplatní přednostně.

[naplnění důvodu] Správce daně posuzuje naplnění ospravedlnitelného důvodu - dle jednotlivých bodů (kritérií) v tabulce níže: „Ospravedlnitelný důvod“.

[individualizace nepodání] Ospravedlnitelný důvod je třeba zkoumat ke každému jednotlivému nesplnění povinnosti sankcionovanému pokutou ve smyslu § 101h odst. 1 písm. b) až d) ZDPH, jehož se daňový subjekt dopustil. [testování ospravedlnitelného důvodu] Ospravedlnitelný důvod týkající se zdravotního stavu nebo živelních pohrom (bod č. 1,3 až 9 tabulky „Ospravedlnitelných důvodů“) se testuje samostatně u daňového subjektu a samo-

statně u jeho zástupce ve smyslu § 25 daňového řádu, pokud právě tento zástupce byl v dané lhůtě nebo v náhradní lhůtě oprávněn účinně podat předmětné kontrolní hlášení, ke kterému se váže pokuta za nepodání kontrolního hlášení (dále jen „zástupce“ nebo „jeho zástupce“). V případě, že ospravedlnitelný důvod (zdravotní, živelní pohromy) naplní daňový subjekt i zástupce, pak se příslušné procentuální ohodnocení nesčítá.

V ostatních případech tabulky „Ospravedlnitelných důvodů“ se u testování nerozlišuje, zda příslušné pochybení zakládající vznik pokuty bylo způsobeno daňovým subjektem nebo jeho zástupcem (tj. při výkonu funkce zastoupení). Vznik příslušné pokuty se váže v zásadě k daňovému subjektu, který činí úkony (plnění povinností) vůči správci daně buďto osobně nebo prostřednictvím zástupce.

[zdravotní stav] Ospravedlnitelný důvod mající vazbu na zdravotní stav se testuje u fyzické osoby, která je daňovým subjektem nebo zástupcem. U daňového subjektu nebo zástupce, který je obchodní korporací, avšak jeho statutární orgán je tvořen jedinou fyzickou osobou (např. jediný jednatel společnosti s ručením omezeným), se ospravedlnitelný důvod mající vazbu na zdravotní stav testuje právě u této fyzické osoby.

[živelní pohroma] Za živelní pohromu se považuje nezaviněný požár a výbuch, blesk, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/h, povodeň, záplava, krupobití, sesouvání půdy, sesuny půdy a skalní zřícení, pokud k nim nedošlo v souvislosti s průmyslovým nebo stavebním provozem, sesouvání nebo zřícení lavin a zemětřesení dosahující alespoň 4. stupně mezinárodní stupnice udávající makroseismické účinky zemětřesení.

[relevantní skutečnosti] Generální finanční ředitelství uvádí skutečnosti zakládající ospravedlnitelný důvod nesplnění povinnosti sankcionovanému pokutou a stanoví jejich procentuální vyjádření:

Ospravedlnitelný důvod

Procentuální ohodnocení

1. Jedná se o daňový subjekt nebo jeho zástupce, u kterého nastalý nepříznivý zdravotní stav zabránil plnit jeho povinnost podat kontrolní hlášení ve lhůtě pro jeho podání dle § 101e ZDPH nebo § 101f ZDPH, přičemž v poslední den lhůty pro podání kontrolního hlášení dle § 101e ZDPH nebo § 101f ZDPH takový nepříznivý zdravotní stav trval (nutno doložit prokazatelným způsobem). Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. b) ZDPH.

100 %

2. Daňový subjekt podal ve lhůtě přihlášku k registraci dle § 94 ZDPH, avšak související registrační řízení trvalo i v den, ve kterém nastal poslední den lhůty pro podání kontrolního hlášení dle § 101e ZDPH, jež nebylo ve lhůtě podáno, avšak bylo tak učiněno nejpozději do 3 pracovních dnů po nabytí právní moci rozhodnutí o registraci. Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. b) ZDPH.

90 %

3. Daňový subjekt nebo jeho zástupce byl stížen hromadnou či individuální živelní pohromou, která vznikla v den, případně v některém z 5 bezprostředně předcházejících kalendářních dnů, v němž nastal poslední den lhůty pro podání kontrolního hlášení dle § 101e ZDPH a § 101f ZDPH (nutno doložit prokazatelným způsobem). Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. b) ZDPH.

100 %

4. Jedná se o daňový subjekt nebo jeho zástupce, u kterého nastalý nepříznivý zdravotní stav zabránil plnit jeho povinnost stanovenou ve výzvě dle § 101g odst. 2 a 3 ZDPH a nepříznivý zdravotní stav trval po celou dobu lhůty pro podání předmětného následného kontrolního hlášení dle § 101g odst. 3 ZDPH (nutno doložit prokazatelným způsobem). Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH, pokud je předmětné následné kontrolní hlášení podáno neprodleně, jakmile to zdravotní stav daňového subjektu nebo jeho zástupce umožní.

100 %

5. Jedná se o daňový subjekt nebo jeho zástupce, jehož postihnul nepříznivý zdravotní stav trvající alespoň část lhůty dle § 101g odst. 3 ZDPH (nutno doložit prokazatelným způsobem) a současně nesplnil svou povinnost vyplývající z výzvy dle § 101g odst. 2 a 3 ZDPH ve lhůtě, avšak učinil tak nejpozději do 3 pracovních dnů po uplynutí této lhůty. Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH.

70 %

6. Daňový subjekt nebo jeho zástupce byl stížen hromadnou či individuální živelní pohromou, která nastala v kterýkoliv den v období, které započalo běžet 5 kalendářních dnů přede dnem oznámení výzvy dle § 101g odst. 2 ZDPH a skončilo posledním dnem lhůty pro podání následného kontrolního hlášení dle § 101g odst. 3 ZDPH (nutno doložit prokazatelným způsobem). Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH, pokud je předmětné následné kontrolní hlášení podáno nejpozději 5. pracovní den po uplynutí lhůty pro jeho podání.

100 %

7. Jedná se o daňový subjekt nebo jeho zástupce, u kterého nastalý nepříznivý zdravotní stav zabránil plnit jeho povinnost podat kontrolní hlášení ve lhůtě pro jeho podání dle § 101e ZDPH nebo § 101f ZDPH a tento zdravotní stav nepřetržitě trval i v poslední den náhradní lhůty pro podání kontrolního hlášení vzniklé oznámením výzvy dle § 101g odst. 1 ZDPH (nutno doložit prokazatelným způsobem). Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH, pokud je předmětné kontrolní hlášení podáno neprodleně, jakmile to zdravotní stav daňového subjektu nebo jeho zástupce umožní.

100 %

8. Jedná se o daňový subjekt nebo jeho zástupce, jehož postihnul nepříznivý zdravotní stav trvající alespoň část náhradní lhůty dle § 101g odst. 1 ZDPH (nutno doložit prokazatelným způsobem) a současně nesplnil svou povinnost vyplývající z výzvy dle § 101g odst. 1 ZDPH včas, avšak učinil tak nejpozději do 3 pracovních dnů po uplynutí náhradní lhůty. Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH.

50 %

9. Daňový subjekt nebo jeho zástupce byl stížen hromadnou či individuální živelní pohromou, která vznikla v den, případně v některém z 5 bezprostředně předcházejících kalendářních dnů, v němž nastal poslední den náhradní lhůty pro podání kontrolního hlášení dle § 101g odst. 1 ZDPH (nutno doložit prokazatelným způsobem). Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH, pokud je předmětné kontrolní hlášení podáno nejpozději 5. pracovní den po uplynutí náhradní lhůty dle § 101g odst. 1 ZDPH.

50 %

10. V poslední den lhůty nebo náhradní lhůty pro splnění povinnosti související s kontrolním hlášením nebyl zcela nebo částečně funkční daňový portál Finanční správy ČR ("Moje daně": www.mojedane.cz) související s podáním kontrolního hlášení, nebo systém datových schránek a Finanční správa ČR nebo Ministerstvo vnitra ČR nefunkčnost vzniklou na jejich straně oznámily (třeba i zpětně) na svých internetových stránkách. Předmětné podání bylo účinně podáno bezodkladně po zprovoznění daňového portálu nebo datových schránek, nejpozději však následující pracovní den. Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokuty za nepodání kontrolního hlášení (tj. § 101h odst. 1 písm. b) až d) ZDPH).

100 %

11. Daňový subjekt má možnost obecného prominutí dvou pochybení vztahujících se k plnění povinností u kontrolního hlášení a zakládajícím vznik pokuty. Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pochybení nastalých v období od 1. 1. 2016 do 31. 12. 2016 u pokut stanovených dle § 101h odst. 1 písm. b) až d) ZDPH, s výjimkou pochybení, na které je aplikován důvod č. 1 až 10 a 13 až 17 tabulky.

100 %

12. Daňový subjekt má možnost obecného prominutí jednoho pochybení vztahujícího se k plnění povinností u kontrolního hlášení a zakládajícím vznik pokuty. Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pochybení nastalého v období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017, v období od 1. 1. 2018 do 31. 12. 2018, v období od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2019, v období od 1. 1. 2020 do 31. 12. 2020, v období od 1. 1. 2021 do 31. 12. 2021 a v období od 1. 1. 2022 do 31. 12. 2022 u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. b) až d) ZDPH, s výjimkou pochybení, na které je aplikován důvod č. 1 až 10 a 13 až 17 tabulky. Každý z kalendářních roků 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 a 2022 se z pohledu počtu nastalých pochybení posuzuje samostatně.

100 %

13. Daňový subjekt podal dodatečné potvrzení kontrolního hlášení za podmínek uvedených v daňovém řádu po lhůtě stanovené pro podání kontrolního hlášení (§ 101d ZDPH), avšak k tomuto dodatečnému potvrzení došlo ve lhůtě podle ustanovení § 71 odst. 3 daňového řádu, čímž se podání kontrolního hlášení stalo neúčinným.

Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokut podle § 101h odst. 1 písm. b) a d) ZDPH, pokud k tomuto pochybení došlo u kontrolního hlášení podaného za období zahrnující leden až prosinec 2016 a zároveň daňový subjekt do vydání rozhodnutí o žádosti o prominutí pokuty již učinil platné podání kontrolního hlášení za předmětné období.

100 %

14. Skutečnost zakládající vznik pokuty za nepodání kontrolního hlášení vznikla v období ode dne úmrtí zůstavitele do 20. dne následujícího ode dne, kdy správci daně bylo doručeno oznámení/potvrzení notáře nebo sdělení soudu o určení osoby spravující pozůstalost. Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pokuty za nepodání kontrolního hlášení podle § 101h odst. 1 písm. b) až d) ZDPH a pouze v případě, že daňový subjekt (zůstavitel) nemá pro účely plnění povinností u kontrolního hlášení zástupce nebo jím pověřené osoby pro výkon této činnosti.

100 %

15. Daňový subjekt reagoval na výzvu vydanou podle § 101g odst. 1 ZDPH k podání kontrolního hlášení nebo následného kontrolního hlášení po uplynutí náhradní lhůty stanovené v § 101g odst. 1 s tím, že povinnost podat kontrolní hlášení nebo následné kontrolní hlášení mu ze zákona nevznikla.

Tento ospravedlnitelný důvod se použije, pokud daňovému subjektu povinnost podat kontrolní hlášení nebo následné kontrolní hlášení ze zákona skutečně nevznikla, u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. d) ZDPH, pokud je na výzvu reagováno nejpozději 5. pracovní den po uplynutí náhradní lhůty dle § 101g odst. 1 ZDPH.

100 %

16. Daňový subjekt podal následné kontrolní hlášení jako reakci na výzvu ke změně, doplnění, či potvrzení údajů (§ 101g odst. 2 ZDPH) po uplynutí stanovené lhůty (§ 101g odst. 3 ZDPH) s tím, že potvrzuje správnost naposledy podaného kontrolního hlášení.

Tento ospravedlnitelný důvod se použije, pokud daňovému subjektu povinnost změnit nebo doplnit údaje skutečně nevznikla, u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. c) ZDPH, pokud je předmětné následné kontrolní hlášení podáno nejpozději 5. pracovní den po uplynutí stanovené lhůty pro jeho podání.

100 %

17. Stav zakládající pokutu podle § 101h odst. 1 písm. b) až d) ZDPH byl založen výzvou k podání kontrolního hlášení nebo následného kontrolního hlášení, která byla daňovému subjektu nebo jeho zástupci zaslána pouze na e-mailový kontakt, a to v období od 1. 1. 2016 do 15. 2. 2017, kdy došlo k vyhlášení nálezů Ústavního soudu, sp. zn. Pl. ÚS 32/15, ze dne 6. 12. 2016 ve Sbírce zákonů (zrušení § 101g odst. 5 ZDPH).

100 %

18. Daňový subjekt má možnost obecného prominutí jednoho pochybení vztahujícího se k plnění povinností u kontrolního hlášení a zakládajícím vznik pokuty.

Tento ospravedlnitelný důvod se použije u pochybení nastalého od 1. 1. 2025 u pokuty stanovené dle § 101h odst. 1 písm. c) a d) ZDPH, s výjimkou pochybení, na které je aplikován důvod č. 1 až 10 a 13 až 17 tabulky.

Každý z kalendářních roků se z pohledu počtu nastalých pochybení posuzuje samostatně.

100 %

[poznámka k upřesnění] Pro bod č. 11 a 12 výše uvedené tabulky „Ospravedlnitelných důvodů“ se pro jednoznačné určení období (kalendářního roku), do kterého nastalé pochybení spadá, považuje za den, kdy pochybení nastalo:

- pro vydanou pokutu dle § 101h odst. 1 písm. b) ZDPH den po marném uplynutí lhůty pro podání kontrolního hlášení podle § 101e nebo § 101f ZDPH;

- pro vydanou pokutu dle § 101h odst. 1 písm. c) a d) ZDPH den po marném uplynutí lhůty podle § 101g odst. 1 a 3 ZDPH (ze související výzvy).

Pro body č. 15, 16 a 18 platí vybrané obdobně.

Generální finanční ředitelství stanovuje rozsah ospravedlnitelných důvodů v maximální možné míře dle aktuálních poznatků dopadu sankčního systému kontrolního hlášení dle § 101h odst. 1 písm. b) až d) ZDPH, přičemž s ohledem na možný budoucí vývoj nelze vyloučit případné další aktualizace.

[k výčtu ospravedlnitelných důvodů] Výše uvedené relevantní skutečnosti, které jsou podřazeny pod pojem „ospravedlnitelného důvodu“ ve smyslu § 101k odst. 2 ZDPH jsou nastaveny dostatečně široce a objektivně, nicméně není vyloučeno, že při posuzování konkrétního případu správce daně dospěje k závěru, že lze prominout i z důvodu v pokynu neuvedeného. Mělo by jít však o zcela výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitel-

ný a z hlediska materiálního představuje prohrěšek spíše formalistický. Možnost docílit prominutí pokuty by tak neměla svědčit daňovým subjektům, které se do situace nesplnění povinnosti podat kontrolní hlášení dostaly v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či úmyslného jednání. Prominutí pokuty by nemělo s ohledem na zásadu legitimního očekávání způsobit, že na nepodání kontrolního hlášení nebude nahlíženo jako na prohrěšek. I nadále musí být zachováno pravidlo, že neplnění zákonné povinnosti má své konsekvence v podobě následku za porušení povinnosti při správě daní. Prominutí pokuty proto nemůže sloužit k setření rozdílu mezi těmi, kteří své povinnosti plní řádně a včas, a těmi, kteří je neplní.

V této souvislosti upozorňujeme na nutnost řádně odůvodnit rozhodnutí správce daně a vypořádat se s případnými důvody (resp. zejména jdoucími nad rámec tohoto pokynu), které subjekt uvádí ve své žádosti. Jestliže subjekt žádné důvody neuvádí, správce daně nemá povinnost je sám zjišťovat.

V případech, kdy správce daně po své správní úvaze zamítá žádost o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení, pak jde o situace, kdy subjektem tvrzené důvody (pokud jsou nějaké tvrzeny) nelze podřadit pod žádný z ospravedlnitelných důvodů podle pokynu GŘ D-29 a současně se v daném konkrétním případě nejedná ani o takový závažný důvod, který by byl podřazen pod pojem „ospravedlnitelného důvodu“ ve smyslu § 101k odst. 2 ZDPH nad rámec pokynu GŘ D-29.⁹

II. 3. B. Četnost porušování povinností při správě daní

[právní úprava] Podle § 259c odst. 1 daňového řádu platí, že při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem. Jedná se o kritérium, které může modifikovat procentní sazbu k prominutí zjištěnou dle čl. II. 3. A. tohoto pokynu, a to jejím snížením.

[postup správce daně] Po zjištění procentní sazby dle čl. II. 3. A. tohoto pokynu správce daně posoudí naplnění níže uvedených situací daňovým subjektem a při splnění jedné nebo více z nich odečte příslušnou procentní sazbu (tzn. procentuální ohodnocení při porušení povinností z různých bodů se sčítá). Porušení jakékoliv povinnosti dle níže uvedené tabulky se testuje u daňového subjektu (nikoliv u jeho zástupce).

[naplnění podmínky] Správce daně posuzuje naplnění této podmínky ke dni vydání rozhodnutí o žádosti.

[relevantní skutečnosti] Generální finanční ředitelství uvádí skutečnosti, na které bude správce daně brát zřetel při zohledňování kritéria četnosti porušování povinností daňovým subjektem při správě daní, a stanoví jejich procentuální vyjádření:

Druh porušení povinnosti daňového subjektu	Procentuální ohodnocení
--	-------------------------

1. Ke dni vydání rozhodnutí o žádosti eviduje správce daně u daňového subjektu vykonatelný nedoplatek z jiného daňového řízení, který je uveden na exekučním příkazu nebo je starší 6 měsíců. -	50 %
---	------

2. Daňový subjekt měl v posledních třech letech více než jeden daňový nedoplatek, vůči kterému správce daně zahájil daňovou exekuci.	- 50 %
--	--------

3. V posledních 3 letech byla daňovému subjektu alespoň dvakrát pravomocně stanovena kterákoliv daň podle pomůcek dle § 98 daňového řádu bez součinnosti daňového subjektu, a to bez ohledu na částku takto stanovené daně. Pro účely splnění této podmínky je rozhodné datum nabytí právní moci rozhodnutí.

- 50 %

4. V posledních 3 letech byla daňovému subjektu alespoň dvakrát pravomocně uložena pořádková pokuta dle § 247 daňového řádu. Pro účely splnění této podmínky je rozhodné datum nabytí právní moci rozhodnutí.

- 50 %

5. V posledních 3 letech byla daňovému subjektu alespoň dvakrát pravomocně uložena pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžité povahy dle § 247a daňového řádu. Pro účely splnění této podmínky je rozhodné datum nabytí právní moci rozhodnutí.

- 50 %

6. V posledních 3 letech byla daňovému subjektu alespoň dvakrát pravomocně uložena pokuta za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu. Pro účely splnění této podmínky je rozhodné datum nabytí právní moci rozhodnutí.

- 50 %

7. V posledních 3 letech byla daňovému subjektu alespoň dvakrát pravomocně uložena pokuta dle § 101h odst. 3 ZDPH. Pro účely splnění této podmínky je rozhodné datum nabytí právní moci rozhodnutí.

- 50 %

[posuzování bodu 5] Správce daně při posuzování splnění této podmínky nebere v úvahu pokuty prominuté generálním pardonem či individuálním rozhodnutím prominuté z objektivního důvodu nezávislého na vůli daňového subjektu.

[příklad] 3 dny před koncem lhůty pro podání kontrolního hlášení byl zástupce k podání kontrolního hlášení akutně na týden hospitalizován v nemocnici (tj. nejednalo se o plánovanou operaci či pobyt v lázních). Kontrolní hlášení nebylo podáno ve lhůtě pro jeho podání, avšak bylo tak učiněno v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl daňový subjekt vyzván správcem daně dle § 101g odst. 1 ZDPH. V rámci řízení o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení správce daně zjistil, že v posledních 3 letech byla daňovému subjektu čtyřikrát pravomocně uložena pokuta za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu. Za naplnění ospravedlnitelného důvodu přísluší daňovému subjektu ohodnocení 100 %, za četné porušování povinností při správě daní je však nutné odečíst 50 %. Daňovému subjektu bude prominuto 50 % z celkové výše pokuty za nepodání kontrolního hlášení.

Čl. III. - Procesní ustanovení

[žádost a příslušnost] O prominutí pokuty rozhoduje správce daně na základě žádosti o prominutí pokuty daňového subjektu. Žádost o prominutí pokuty se podává u správce daně věcně a místně příslušného ke správě daně, k níž se váže pokuta, jejíž prominutí je žádáno, v době podání žádosti o prominutí o pokuty.

[odkladný účinek] Podání žádosti o prominutí pokuty má podle § 101k odst. 4 ZDPH odkladný účinek na vykonatelnost platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit tuto pokutu. Podá-li tedy daňový subjekt žádost o prominutí pokuty, není povinen hradit tuto pokutu do doby ukončení řízení o prominutí pokuty (říze-

ní je ukončeno oznámením rozhodnutí, proti kterému již není možno podat odvolání); není přitom rozhodné, zda o žádosti o prominutí pokuty bude rozhodnuto meritorně či nikoli.

[předmět řízení] Podáním žádosti o prominutí pokuty je zahájeno řízení o prominutí pokuty dle určení daňového subjektu. Správce daně není vázán návrhem daňového subjektu ohledně rozsahu prominutí (§ 101k odst. 2 ZDPH), může tedy prominout více nebo i méně, než daňový subjekt žádá.

[souběh prominutí a odvolacího řízení] Pokud daňový subjekt ve lhůtě pro podání odvolání (k platebnímu výměru na pokutu za nepodání kontrolního hlášení) podá žádost o prominutí pokuty, správce daně daňový subjekt alespoň neformálně vyrozumí, je-li to hospodárné, o tom, že se jeho žádostí o prominutí bude zabývat až po nabytí právní moci platebního výměru na pokutu. Od právní moci platebního výměru na pokutu také poběží lhůta pro vyřízení žádosti o prominutí, neboť až po právní moci je postaveno najisto, o čem má správce daně rozhodovat, a je tedy možné provést řízení o prominutí pokuty. To platí rovněž, pokud daňový subjekt podá odvolání a žádost o prominutí pokuty současně.^{10),11)}

[z čeho správce daně čerpá] Rozhoduje-li správce daně o žádosti o prominutí pokuty, vychází zejména z podkladů, které má shromážděny v daňovém spise daňového subjektu, z informací načerpaných ze systému ADIS, z tvrzení uvedených v žádosti a z dokladů, které ke své žádosti daňový subjekt připojil. Správce daně zjišťuje, zda existují a jsou prokázány zákonné podmínky, pro které může pokutu za nepodání kontrolního hlášení prominout.

[naplnění vylučující podmínky] Splnění požadavků dle čl. II. 2. tohoto pokynu bude posuzováno v rámci všech řízení s daňovým subjektem u všech věcně či místně příslušných správců daně. Správce daně bude převážně využívat automatizovanou podporu v systému ADIS, která pracuje s daty, kterými disponuje. Správce daně bude tedy vycházet z dostupných informací, které má v momentě vydávání rozhodnutí o prominutí pokuty k dispozici.

[důkazní břemeno daňového subjektu] Pokud daňový subjekt splní své břemeno tvrzení v tom smyslu, že žádost o prominutí pokuty obsahuje precizně popsané důvody, pro které žádá prominout, avšak daňový subjekt své tvrzení uvedené v žádosti nedoloží, a ani správce daně nemá tvrzení daňového subjektu jakkoliv podepřeno obsahem daňového spisu, nese daňový subjekt riziko mož-

ného negativního rozhodnutí v dané věci (správce daně není povinen okolnosti hodné zřetele - ospravedlnitelné důvody - sám zjišťovat, pokud je subjekt v žádosti neuvede).

V případě využití aplikace obecného bodu č. 11, 12 a 18 tabulky „Ospravedlnitelných důvodů“ v části II. 3 A. Ospravedlnitelný důvod - není uvedené vyžadováno.

V případě podané žádosti jde ryze o dispozitivní úkon daňového subjektu, a proto daňový subjekt nemůže být nucen k prokázání tvrzených skutečností, a to i s ohledem na ustanovení § 92 daňového řádu, jehož znění na řízení o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení nedopadá.

[dokdy lze prominout] K prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení může dojít do doby uplynutí lhůty pro placení daně, a to i poté, kdy došlo k její úhradě (§ 259 odst. 2 daňového řádu).

[rozhodnutí] Pro specifikaci pokuty za nepodání kontrolního hlášení, pro vydání rozhodnutí mimo meritum věci a pro vydání meritorního rozhodnutí se přiměřeně použije čl. V. 1 Pokynu GŘ D-67 k promíjení příslušenství daně, s výjimkou odstavce upravujícího lhůty pro vydání rozhodnutí.

[lhůta pro vydání rozhodnutí] Rozhodnutí bude vydáno ve lhůtě 6 měsíců ode dne, kdy žádost došla věcně a místně příslušnému správci daně. Lhůta se staví ode dne odeslání žádosti o stanovisko Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže či Ministerstva zemědělství (§ 3 odst. 3 písm. g) zákona č. 215/2004 Sb., o úpravě některých vztahů v oblasti veřejné podpory a o změně zákona o podpoře výzkumu a vývoje, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon č. 215/2004 Sb.“) do dne doručení stanoviska správce daně. Lhůta se dále staví ode dne odeslání žádosti o stanovisko Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže či Ministerstva zemědělství (§ 4 odst. 2 zákona č. 215/2004 Sb.) do dne doručení negativního stanoviska správce daně nebo do ukončení řízení před Komisí EU.

[vztah k veřejné podpoře] Při posuzování vztahu k veřejné podpoře se přiměřeně použije Metodická informace k postupům při poskytování podpory malého rozsahu č. j. 40476/24/7700-00124-050237, a to včetně případných pozdějších znění.

Čl. IV. - Účinnost

Tento pokyn nabývá platnosti dnem podpisu a účinnosti dnem zveřejnění.

¹⁾ Aktualizovaný text Dodatkem č. 10, č.j. 51484/25/7100-30116-711593.

²⁾ Novelizované znění zákona o DPH pro rok 2023: zákonem č. 366/2022 Sb.

³⁾ Přechodná ustanovení zákona č. 366/2022 Sb. (novela zákona o DPH pro rok 2023) - Část první článek II. bod č. 7: Nová právní úprava ohledně poloviční výše pokut podle § 101h odst. 2 zákona o DPH ve znění od roku 2023 dopadá i na případy pokut vzniklých před účinností novelizovaného znění zákona o DPH, o kterých nebylo pravomocně rozhodnuto platebním výměrem do účinnosti této novely zákona o DPH.

⁴⁾ K tomu blíže viz rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 62 Af 47/2016-64 ze dne 22. 2. 2018.

⁵⁾ Shodný postup s obecným aktuálně účinným pokynem k promíjení příslušenství daně.

⁶⁾ Usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 236/2019-83 ze dne 26. 1. 2021, č. 4141/2021 Sb. NSS.

⁷⁾ Tzn. jednání, jež je skutkovým a právním základem příslušenství daně, o jehož prominutí daňový subjekt žádá.

⁸⁾ K tomuto závěru je oprávněn mj. i s ohledem na zásadu, že nikdo nemůže mít prospěch ze své vlastní nepoctivosti.

⁹⁾ Rozsudek KS v Ostravě č.j. 22 Af 89/2017-30 ze dne 24. 5. 2018: „pouze odkaz na nenaplnění podmínek Pokynu GŘ D-29 nestačí, ale je nutné se s konkrétními podmínkami případu vypořádat v odůvodnění detailněji“.

¹⁰⁾ K problematice viz rozsudek NSS č.j.: 3 Afs 164/2019-29 ze dne 25. 6. 2020, zejména body výroku č. 11, 15 a 16.

¹¹⁾ Pozn.: obdobně by správce daně postupoval i při případném souběhu podnětu k přezkumnému řízení k platebnímu výměru na pokutu a žádosti o prominutí pokuty.

VRACENÍ ODPOČTU DANĚ Z PŘIDANÉ HODNOTY NEZAPLACENÉ DODAVATELI

Nová povinnost odběratele vrátit odpočet daně z přidané hodnoty nezaplacené dodavateli a podmínky pro jeho zpětné uplatnění je upravena v zákoně o dani z přidané hodnoty od 1. ledna 2025. K této problematice vydalo Generální finanční ředitelství pomocný metodický materiál.

Novela zákona o dani z přidané hodnoty platná od 1. ledna 2025 rozšířila okruh situací, ve kterých vzniká dlužníkovi (plátcí daně z přidané hodnoty) povinnost snížit již uplatněný odpočet daně z přidané hodnoty. Pokud dlužník, který je plátcem daně, neuhradil svému dodavateli přijaté zdanitelné plnění a již uplynulo šest kalendářních měsíců následujících po měsíci, kdy nastala splatnost, je povinen snížit odpočet daně z přidané hodnoty, který z titulu tohoto přijatého plnění v minulosti uplatnil. V případě následné úhrady dluhu zákon o dani z přidané hodnoty umožňuje opětovné zvýšení nároku na odpočet. Informace popisuje tento nový mechanismus a reaguje na nejčastější dotazy k tématu, včetně podrobného vysvětlení povinností a práv dlužníka souvisejících s opravou. Rovněž vysvětluje, jak se oprava odpočtu daně z přidané hodnoty vykazuje v daňovém přiznání a v kontrolní hlášení, a to i ve složitějších situacích (např. v případě částečného nároku na odpočet daně).

Informace k opravě nároku na odpočet daně u pohledávek po splatnosti na straně dlužníka (§ 74b zákona o dani z přidané hodnoty) od 1. ledna 2025

Úvod

S účinností od 1. ledna 2025 byla rozšířena povinnost dlužníků, kteří jsou plátcí daně z přidané hodnoty, opravit odpočet daně podle § 74b zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.

Uvedené ustanovení upravuje výhradně povinnosti vzniklé na straně dlužníka, který uplatnil odpočet z přijatého zdanitelného plnění. Právo věřitele opravit výši daně u nedobytné pohledávky je samostatně upraveno v § 46 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty. Možnosti věřitelů vyplývající z § 46 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty nejsou v této informaci popsány, neboť jsou předmětem samostatné informace k danému tématu.

Protože zákon o dani z přidané hodnoty používá jak ve vztahu k povinnostem dlužníka podle § 74b zákona o dani z přidané hodnoty, tak ve vztahu k právu věřitele podle § 46 a násl. zákona o dani z přidané hodnoty, konzistentně vždy pouze pojem „pohledávka“, je tento pojem používán i pro účely této informace. Z ekonomického pohledu se však na straně dlužníka jedná o jeho dluh.

Ustanovení § 74b zákona o dani z přidané hodnoty upravuje opravu odpočtu daně u nedobytných pohledávek a opravu odpočtu daně u pohledávek po splatnosti. Cílem této informace je vysvětlit problematiku opravy odpočtu daně u pohledávek po splatnosti, jelikož jde o oblast zcela novou. Nová právní úprava vychází z judikatury Soudního dvora Evropské unie, která umožňuje vyžadovat opravu odpočtu daně před tím, než je ve vztahu k dlužníkovi zahájeno insolvenční nebo likvidační řízení, aby tak bylo zabráněno jakémukoliv riziku finanční ztráty pro stát¹⁾. Nová povinnost se vztahuje pouze na nárok na odpočet daně, který vznikl od 1. 1. 2025²⁾, tj. na přijatá zdanitelná plnění s datem uskutečnění od 1. ledna 2025.

Povinnost snížit uplatněný odpočet u pohledávek po splatnosti

§ 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty nově stanoví povinnost dlužníka, který je plátcem, snížit odpočet daně uplatněný u přijatého zdanitelného plnění v případech, kdy související pohledávka zůstává neuhrazena (resp. zůstává neuspokojena) a uplynula stanovená doba od konce kalendářního měsíce, v němž se pohledávka stala splatnou.

Splatností je pro účely § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty míněna splatnost pohledávky vyplývající ze smlouvy, obchodních podmínek, jiných dokumentů či právních předpisů.

Povinnost snížit uplatněný odpočet daně vzniká v případě, kdy pohledávka ze zdanitelného plnění nebyla zcela uspokojena do posledního dne šestého kalendářního měsíce bezprostředně následujícího po kalendářním měsíci, v němž se stala splatnou. Oprava odpočtu daně se provádí za zdaňovací období, do kterého náleží tento poslední den.

Oprava odpočtu daně se tedy týká pohledávek, které nebyly zcela nebo zčásti uspokojeny, a vychází z výše neposkytnuté úplaty.

DanoveZakony365.cz

ZÁKON O DANI Z PŘIDANÉ HODNOTY

Interaktivní komplet nejnovějšího znění zákona po všech novelách s podrobným komentářem posledních změn, e-bookem a on-line aktualizacím servisem

SPV | SPOLEČNOSTI PRO VÁS | PRODEJ A ZAKLADÁNÍ SPOLEČNOSTI

E-book, bezplatná aktualizace: Podrobnosti na www.DanoveZakony365.cz

POHODA
Ekonomický software

Právo zvýšit odpočet v případě uspokojení pohledávky

V případě, že po provedení opravy odpočtu daně podle § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty dojde k částečnému či úplnému uspokojení pohledávky, je dlužník, který je plátcem, v souladu s § 74b odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty oprávněn provést opravu odpočtu daně, která má za následek zvýšení opraveného odpočtu daně. Výše opravy vychází z výše úplaty poskytnuté dlužníkem. Opravu lze provést nejdříve za zdaňovací období, ve kterém dojde k uspokojení (příp. částečnému uspokojení) pohledávky, nejpozději však do konce druhého kalendářního roku bezprostředně následujícího po konci zdaňovacího období, ve kterém je dlužník oprávněn provést nejdříve tuto opravu odpočtu daně (viz § 74b odst. 9 zákona o dani z přidané hodnoty). V případě uspokojení (příp. částečného uspokojení) pohledávky zaplacením formou bankovního převodu je za den uspokojení pohledávky považován den odepsání prostředků z účtu dlužníka.

Čtvrtletní plátcí

U plátce, jehož zdaňovacím obdobím je kalendářní čtvrtletí, povinnost snížit uplatněný odpočet daně podle § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty nevznikne v případě, že dojde k úplnému uspokojení pohledávky nejpozději poslední den zdaňovacího období, v němž uplynula doba 6 kalendářních měsíců bezprostředně následujících po kalendářním měsíci, v němž se pohledávka stala splatnou.

Důvodem je zamezení případům, ve kterých by dlužník musel v jednom zdaňovacím období provést dvě opravy (snížení a následné opětovné zvýšení) odpočtu daně, pokud by v tomtéž zdaňovacím období nastaly nejprve zákonné důvody pro snížení odpočtu daně, a následně došlo i k uspokojení pohledávky.

Příklad:

Dlužník (plátce) přijal zdanitelné plnění uskutečněné 15. března 2025 a uplatnil v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty nárok na odpočet daně. Pohledávka vzniklá z tohoto plnění je splatná 15. dubna 2025, je však dlužníkem uhrazena až 15. listopadu 2025, a to zcela.

a) Zdaňovacím obdobím plátce je kalendářní měsíc. Dlužníkovi vzniká povinnost snížit uplatněný odpočet daně, a to za zdaňovací období říjen 2025. Dlužníkovi vzniká právo opětovně odpočet opravit, tedy zvýšit, a to nejdříve za zdaňovací období listopad 2025, a nejpozději do 31. prosince 2027.

b) Zdaňovacím obdobím plátce je kalendářní čtvrtletí. Dlužníkovi nevzniká povinnost snížit uplatněný odpočet daně.

Pro větší názornost uvádíme níže odpovědi na nejčastější dotazy k praktické aplikaci § 74b odst. 3 a 4 zákona o dani z přidané hodnoty.

[1] Vztahuje se povinnost snížit uplatněný odpočet daně podle § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty i na přijatá zdanitelná plnění, u kterých vznikla povinnost přiznat daň příjemci plnění (tzv. reverse charge)?

Povinnost snížit uplatněný odpočet daně podle § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty se vztahuje výhradně na přijatá plnění, u kterých vznikla povinnost přiznat daň poskytovateli plnění³⁾ podle § 108 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

Ustanovení § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty

se neuplatní u přijatých zdanitelných plnění, u kterých vznikla povinnost přiznat daň příjemci plnění, tj. například při pořízení zboží z jiného členského státu dle § 108 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, při přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku dle § 108 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, u plnění podléhající režimu přenesení daňové povinnosti v tuzemsku dle § 108 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty apod.

[2] Jak se opravy odpočtu daně podle § 74b zákona o dani z přidané hodnoty vykazují v daňovém přiznání a kontrolním hlášení?

Snížení odpočtu daně dle § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty se uvádí na řádku 40, příp. 41 daňového přiznání k dani z přidané hodnoty se záporným znaménkem. Současně se uvádí na řádku 34 daňového přiznání s kladným znaménkem.

Následné zvýšení odpočtu daně podle § 74b odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty se uvádí na řádku 40, příp. 41 daňového přiznání s kladným znaménkem. Současně se se uvádí na řádku 34 daňového přiznání se záporným znaménkem. Řádek 34 daňového přiznání nemá vliv na výslednou daňovou povinnost. Oprava odpočtu daně proto musí být promítnuta zároveň na řádku 40, příp. 41 daňového přiznání.

V kontrolním hlášení se oprava odpočtu daně (snížení i zvýšení) uvádí vždy v oddíle B.2 bez ohledu na výši opravy, a s uvedením příznaku „P“ ve sloupci 12.

Protože snížení či zvýšení odpočtu daně podle § 74b odst. 3 a 4 zákona o dani z přidané hodnoty je jednostranná operace, neexistuje v tomto případě opravný daňový doklad vystavený poskytovatelem plnění.

Do kontrolního hlášení se však u dlužníka (příjemce plnění) i v tomto případě uvádí daňové identifikační číslo věřitele, (tj. DIČ dodavatele).

Co se týče evidenčního čísla dokladu, z důvodu variability účetních a daňových softwarů je připuštěna možnost uvádět do kontrolního hlášení na straně dlužníka, který opravu odpočtu provádí, buď číslo původního daňového dokladu nebo číslo interního dokladu, kterým je oprava prováděna. Platí však, že pro veškeré opravy odpočtu daně (jak snížení, tak zvýšení) musí plátce ve vztahu k jednomu zdanitelnému plnění dodržovat shodný přístup. To znamená, že veškeré opravy odpočtu daně u konkrétního zdanitelného plnění budou v kontrolním hlášení evidovány vždy pod původním číslem daňového dokladu, ke kterému se oprava vztahuje, nebo pod číslem interního dokladu, kterým se oprava provádí. Shodné číslo interního dokladu však musí být v takovém případě použito jak pro snížení odpočtu daně, tak pro veškerá následující zvýšení odpočtu daně vztahující se ke shodnému zdanitelnému plnění. Do kolonky „datum povinnosti přiznat daň“ kontrolního hlášení se uvádí vždy datum uskutečnění zdanitelného plnění, u kterého je oprava odpočtu daně prováděna (tj. původní zdanitelné plnění, které zůstalo neuhrzeno).

[3] Jak se postupuje v případě, kdy např. část pohledávky ve výši 90 % je splatná ve lhůtě 60 dnů a část pohledávky ve výši 10 % je splatná ve lhůtě 2 let (typicky pozastávky / zádržné)?

V případě, kdy pohledávka ze zdanitelného plnění má tzv. dělenou splatnost, se u každé části pohledávky testuje naplnění podmínek § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty samostatně. Může tedy nastat situace, kdy pouze první část pohledávky je více než 6 měsíců po splatnosti. V takovém případě vzniká povinnost snížit uplat-

něný nárok na odpočet daně pouze ve vztahu k této části pohledávky.

Plátce je povinen prokázat, že k naplnění podmínek § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty došlo pouze u části pohledávky. Z toho důvodu je žádoucí vést přesnou evidenci dat splatnosti u jednotlivých pohledávek a jejich částí vyplývajících z příslušných smluv či jiné dokumentace (např. všeobecné obchodníky podmínky apod.).

Shodně se postupuje v případě, kdy k úhradě sjednané ceny dochází například formou pravidelných měsíčních splátek. Datum splatnosti každé jednotlivé splátky pro účely § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty je plátce povinen prokázat.

[4] *Je dlužník povinen provést opravu odpočtu daně dle § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty v případě, že kromě neuhrazeného závazku⁴⁾ eviduje rovněž pohledávku vůči stejnému obchodnímu partnerovi?*

V případě, že v souladu s příslušným smluvním ujednáním či právním předpisem dojde k vzájemnému zápočtu závazků a pohledávek, povinnost provést opravu odpočtu dle § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty nevzniká dlužníkovi v rozsahu, v jakém daný závazek z důvodu zápočtu zanikne.

Pouhá existence vzájemných závazků a pohledávek tedy nemá vliv na povinnost provést opravu odpočtu daně podle § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, protože se může jednat o pohledávky a závazky, které nejsou k zápočtu způsobilé.

Zápočet představuje pro účely § 74b odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty uspokojení pohledávky. U čtvrtletních plátců proto platí, že dojde-li k úplnému uspokojení pohledávky z titulu zápočtu až po vzniku povinnosti provést opravu odpočtu podle § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, avšak v totožném zdaňovacím období, plátce opravu odpočtu daně neprovádí.

Dojde-li k zápočtu až v některém ze zdaňovacích období následujících po vzniku povinnosti provést opravu odpočtu podle § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, zánik závazku z titulu zápočtu zakládá právo provést opravu odpočtu daně dle § 74b odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty (tj. opětovně zvýšit odpočet), v rozsahu tohoto zápočtu.

[5] *Je možné provést následnou opravu odpočtu daně vedoucí ke zvýšení odpočtu daně podle § 74b odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty i v případě, že neuhrazená pohledávka byla postoupena a dlužník tak provádí úhradu vůči postupníkovi?*

Ano, i v takovém případě je možné provést opravu odpočtu daně podle § 74b odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty (tj. jeho zvýšení), a to ve výši vypočtené z úplaty poskytnuté postupníkovi.

[6] *Plátce přijal zdanitelné plnění podléhající různým sazbám daně (12 % a 21 %) a uplatnil nárok na odpočet daně. Plnění uhradil pouze částečně. Následně uplynula stanovená doba 6 měsíců a plátcovi vznikla povinnost snížit uplatněný odpočet daně dle § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Jak má plátce (dlužník) postupovat? Může si vybrat, kterou část odpočtu vrátí?*

Plátce (dlužník) si nemůže vybrat, kterou část uplatněného odpočtu vrátí.

Pokud z celkové částky pohledávky zůstává neuhrzena konkrétní položka daňového dokladu např. proto, že dlužník reklamuje kvalitu, rozsah, cenu dané položky apod., povinnost snížení odpočtu daně se pak vztahuje jen k daně

konkrétní položce (tj. k neuhrzené části pohledávky), k níž se váže příslušná sazba daně a daň.

Pokud se neuhrzená část nevztahuje ke konkrétní položce a pohledávka zůstává jako celek neuhrzena v rozsahu např. 50 %, pak je nutné shodný poměr použít i pro účely snížení odpočtu daně dle § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. V daném případě by mělo dojít ke snížení odpočtu daně ve výši 50 % z odpočtu daně ve snížené sazbě a 50 % z odpočtu daně v základní sazbě. Shodně se bude postupovat v situaci, kdy je v rámci jednoho daňového dokladu na některé položky aplikován režim přenesení daňové povinnosti v tuzemsku a na některé běžný režim. I v těchto případech bude záležet na tom, zda se neuhrzená část pohledávky týká konkrétní položky daňového dokladu či nikoli.

[7] *Vzniká dlužníkovi povinnost snížit uplatněný odpočet daně podle § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, pokud k úhradě pohledávky dosud nedošlo z toho důvodu, že dotčené plnění je předmětem reklamačního řízení? V případě, kdy dochází k souběhu různých titulů pro opravu odpočtu daně, je třeba vždy zkoumat zákonný důvod pro provedení opravy.*

Zákon o dani z přidané hodnoty výslovně upravuje jen souběh vyplývajících z jednotlivých ustanovení § 74b zákona o dani z přidané hodnoty. Ustanovení § 74b odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty výslovně uvádí, že pokud byla provedena oprava odpočtu daně podle § 74b odst. 1 nebo 3 zákona o dani z přidané hodnoty, další oprava podle uvedených ustanovení se již neprovede. To znamená, že pokud dlužník provedl opravu odpočtu daně dle § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty z důvodu uplynutí 6měsíční lhůty, neprovede v tomto rozsahu opravu odpočtu daně podle § 74b odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, pokud je například pohledávka vymáhána v exekučním řízení a dojde k zastavení exekuce pro nemajetnost dlužníka.

Ustanovení § 74b zákona o dani z přidané hodnoty však výslovně neupravuje postup v případě souběhu povinnosti snížit uplatněný nárok na odpočet daně podle § 74 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (např. změna základu daně z důvodu poskytnuté slevy) a § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty (pohledávka po splatnosti). Zákon o dani z přidané hodnoty tak nevylučuje povinnost provést opravu odpočtu daně podle § 74 zákona o dani z přidané hodnoty, pokud okolnosti rozhodné pro provedení opravy nastanou po uplynutí 6měsíčního časového testu podle § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Platí proto, že oprava odpočtu daně podle § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty se provede i v případě, že důvodem neuhrazení pohledávky je probíhající reklamační řízení, jde-li o pohledávku splatnou, u které došlo k naplnění podmínek § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty.

[8] *Plátce přijal zdanitelné plnění, u kterého v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty uplatnil nárok na odpočet daně v poměrné výši podle § 75 zákona o dani z přidané hodnoty. Následně provedl snížení odpočtu daně podle § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Na konci roku plátce provede korekci odpočtu daně podle § 75 zákona o dani z přidané hodnoty. Promítne se změna v rozsahu nároku na odpočet daně z titulu změny poměrného koeficientu do provedeného snížení odpočtu daně podle § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty?*

V případě, kdy nárok na odpočet daně vzniká plátcovi pouze v poměrné výši, se rozsah odpočtu daně určí způso-

bem vyplývajícím z ustanovení § 75 zákona o dani z přidané hodnoty. To mimo jiné znamená, že případná oprava odpočtu daně podle § 74b odst. 3 a 4 zákona o dani z přidané hodnoty nesmí tento rozsah nároku na odpočet daně žádným způsobem ovlivnit.

[9] *Plátce přijal zdanitelné plnění, u kterého v souladu se zákonem o dani z přidané hodnoty uplatnil nárok na odpočet daně v krácené výši podle § 76 zákona o dani z přidané hodnoty. Následně provedl snížení odpočtu daně podle § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Na konci roku plátce provede vypořádání odpočtu daně podle § 76 zákona o dani z přidané hodnoty. Promítne se změna v rozsahu nároku na odpočet daně z titulu vypořádání odpočtu daně do provedeného snížení odpočtu daně podle § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty?*

V případě, kdy nárok na odpočet daně vzniká plátcovi pouze v krácené výši podle § 76 zákona o dani z přidané hodnoty, se rozsah odpočtu daně určí způsobem vyplývajícím z ustanovení § 76 zákona o dani z přidané hodnoty. To mimo jiné znamená, že případná oprava odpočtu daně podle § 74b odst. 3 a 4 zákona o dani z přidané hodnoty nesmí tento rozsah nároku na odpočet daně žádným způsobem ovlivnit.

Oprava odpočtu daně podle § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty (snížení odpočtu daně) nebo § 74b odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty (zvýšení odpočtu daně) proto musí být vždy uvedena v příslušném řádku daňového přiznání (ř. 40 nebo 41) ve sloupci „plný nárok na odpočet daně“ v rozsahu dle vypořádacího koeficientu podle § 76 zákona o dani z přidané hodnoty, pokud

- plátcovi vzniká u přijatého zdanitelného plnění nárok na odpočet daně v krácené výši a
- k opravě odpočtu daně podle § 74b odst. 3 nebo odst. 4

zákona o dani z přidané hodnoty dojde až v některém z roků následujících po roce, kdy byl nárok na odpočet daně uplatněn.

[10] *Osoba povinná k dani se stala plátcem daně z přidané hodnoty. Eviduje obchodní majetek, u kterého má nárok na odpočet daně dle § 79 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Pohledávka z přijatého zdanitelného plnění však zůstala neuhrazena a k datu registrace uběhla doba 6 měsíců stanovená v § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Bude mít plátce právo zvýšit odpočet daně v případě, že pohledávku následně uhradí?*

Ustanovení § 79 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty omezuje možnost uplatnění nároku na odpočet daně při změně režimu na zdaňovací období, do kterého spadá den, kdy se osoba povinná k dani stala plátcem (tj. „první“ zdaňovací období plátce).

Výše uvedenou situaci je nutno zohlednit v podaném daňovém přiznání tak, že nárok na odpočet daně podle § 79 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty i jeho snížení dle § 74b odst. 3 se promítne do řádku 45 daňového přiznání současně (tj. uvedená částka tak může být fakticky i nulová). Snížení odpočtu daně dle § 74b odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty je potřeba dále uvést do ř. 34 daňového přiznání (s kladným znaménkem).

Bude-li nárok na odpočet daně výše uvedeným způsobem promítnut v daňového přiznání za zdaňovací období, do kterého spadá den, kdy se osoba povinná k dani stala plátcem, je možné následně zvýšit odpočet daně z důvodu úhrady pohledávky v souladu s § 74b odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Zvýšení odpočtu daně se v takovém případě promítne na ř. 45 a ř. 34 daňového přiznání, a to nejdříve za zdaňovací období, ve kterém byla úhrada provedena.

¹⁾ Viz rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-335 E. z 15. 10. 2020.

²⁾ Viz přechodná ustanovení, čl. II, bod 17, zákona č. 461/2024 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 329/2011 Sb., o poskytování dávek osobám se zdravotním postižením a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 358/2022 Sb., kterým se mění zákon č. 329/2011 Sb., o poskytování dávek osobám se zdravotním postižením a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony.

³⁾ Výklad vychází z definice dlužníka a věřitele obsažené v § 46 odst. 7 a 8 zákona o dani z přidané hodnoty a odpovídá judikatuře Soudního dvora Evropské unie (viz např. rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-335/19 E. z 15. 10. 2020).

⁴⁾ Zákon o dani z přidané hodnoty používá pojmem pohledávka ze zdanitelného plnění, který odráží pohled věřitele, i pro opravu odpočtu daně na straně dlužníka. Z účetního pohledu je však pohledávka věřitele závazkem dlužníka. V tomto dotazu jsou pro lepší srozumitelnost použity oba pojmy z pohledu dlužníka.

ODŮVODNĚNÍ OPATŘENÍ OBECNÉ POVAHY K DANI Z NEMOVITÝCH VĚCÍ

Nejvyšší správní soud zamítl na konci července kasační stížnost města Lovosic ve sporu s firmou Lovochemie. Město zvýšilo opatřením obecné povahy koeficient daně z nemovitých věcí z původního dva na čtyři. Změnu místního koeficientu ale na návrh Lovochemie zrušil Krajský soud v Ústí nad Labem. Nejvyšší správní soud nyní ve svém rozsudku uvádí, že město sice mělo pravomoc k vydání opatření obecné povahy, muselo by ale obsahovat náležité odůvodnění, ze kterého by bylo zřejmé, zda chtělo vyšší daní zatížit majitele pozemků, anebo majitele budov v označených plochách. Opatření obecné povahy si totiž protiřečilo ohledně rozhodných kritérií pro zařazení pozemků a nemovitostí do vyššího koeficientu.

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Petra Pospíšila v právní věci navrhovatelky: Lovochemie, a. s., se sídlem Terežinská 57, Lovosice, proti odpůrci: město Lovosice, se sídlem Školní 407/2, Lovosice, zastoupený Mgr. Ondřejem Pojkarem, advokátem se sídlem Dlouhá 67/39, Teplice, o návrhu na zrušení opatření obecné povahy, kterým se stanoví místní koeficient daně z nemovitých věcí pro vymezené nemovité věci, vydaného Zastupitelstvem města Lovosice dne 19. 6. 2024 pod č. 051/4/2024, v řízení o kasační stížnosti odpůrce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 4. 2025, č. j. 40 A 6/2024-49, takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Odpůrce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Navrhovatelce se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci se Nejvyšší správní soud zabýval pravomocí zastupitelstva obce vydat v roce 2024 opatření obecné povahy, kterým se stanovuje místní koeficient daně z nemovitosti pro vymezené nemovité věci [§ 12 odst. 1 písm. b) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění od 1. 1. 2025 (není-li uvedeno jinak)], ačkoliv zákonná úprava to umožňující byla účinná až od roku 2025. Zároveň se zabýval podmínkami přezkoumatelnosti takového opatření.

[2] Zastupitelstvo odpůrce vydalo dne 19. 6. 2024 napadené opatření obecné povahy, kterým stanovilo místní koeficient daně z nemovitostí pro vymezené nemovité věci v městě Lovosice podle § 12 odst. 1 písm. b) zákona o dani z nemovitých věcí.

[3] Napadené opatření prohlásil k žalobě navrhovatelky krajský soud za nicotné (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 11. 2024, č. j. 40 A 6/2024-25), jelikož bylo vydáno před účinností zmocňujícího zákona. Tento rozsudek zrušil Nejvyšší správní soud s tím, že platný ale neúčinný zákonný základ napadeného opatření není vadou způsobující nicotnost (rozsudek NSS ze dne 13. 2. 2025, č. j. 1 Afs 311/2024-41, bod 16). Věc proto vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení s tím, aby v rozsahu a mezích žalobních námitek posoudil zákonnost napadeného opatření.

[4] Krajský soud následně rozhodl nyní napadeným rozsudkem a zrušil opatření ke dni svého rozhodnutí. Shledal, že odůvodnění návrhu napadeného opatření neobsahovalo skutečné kritérium, na jehož základě odpůrce určil,

které nemovitosti budou více daňově zatíženy (bod 29 tamtéž). Toto pochybení přitom představuje zásadní vadu, která měla významný vliv na zákonnost napadeného opatření (bod 31 tamtéž). V několika rovinách také bylo napadené opatření nepřezkoumatelné. Zprvce není jednoznačně patrné, zda vyšším zdaněním mají být postiženy subjekty, které jsou původci zvýšené zátěže, anebo vlastníci pozemků zařazených do určitých ploch v územním plánu (bod 35 tamtéž). Zadruhé není zřejmé, zda určení nemovitostí prostřednictvím funkčního využití bylo jediným kritériem, neboť odůvodnění se opakovaně zmiňuje o „hlavním kritériu“ (bod 36 tamtéž). Zatřetí pak z rozporně vypořádaných připomínek vyplývá neurčité vymezení konkrétních nemovitostí s vyšším zdaněním (bod 37 tamtéž). Nepřezkoumatelné je pak napadené opatření i ve vztahu k výši stanoveného koeficientu, protože se k němu nijak nevyjadřuje (bod 39 tamtéž).

[5] Za problematické krajský soud naopak nepovažoval rozporné využití prostředků získaných vyšším zdaněním,

WWW.
DanoveZakony365.cz

DonauMedia

DAŇOVÁ 2025 JUDIKATURA

Nejnovější rozsudky Soudního dvora
Evropské unie, Ústavního soudu,
Nejvyššího správního soudu a dalších
soudů ovlivňující daňovou praxi

V ceně:

eBook

Díl VII.

SPV | SPOLEČNOSTI
PRO VÁS | PRODEJ
A ZAKLADÁNÍ
SPOLEČNOSTI

E-book, bezplatné bonusy:
Podrobnosti na www.DanoveZakony365.cz

POHODA
Ekonomický software

jak vyplývalo z vyjádření zástupců odpůrce a bylo nakonec uvedeno v odůvodnění napadeného opatření (bod 43 napadeného rozsudku). Dále konstatoval, že více zatížené nemovitosti lze vymezit na základě územního plánu (bod 44 tamtéž). Konečně krajský soud shledal, že napadené opatření bylo vydáno, aniž by pro to existoval právní základ. Před rokem 2026 tak bylo možné stanovit koeficient pouze obecně závaznou vyhláškou. Vydáním napadeného opatření proto došlo k zásahu do vlastnického práva bez opory v zákoně (body 46 až 47 tamtéž).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření navrhovatelky

[6] Odpůrce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatel zejména rozporuje závěr o chybějící pravomoci k vydání napadeného opatření. Má totiž za to, že pravomoc vydat takové opatření lze dovodit už jen z toho, že ustanovení zákona upravující povinnost zaslat stejnopis opatření obecné povahy správci daně nabylo účinnosti již v roce 2024. Pokud je totiž obec povinna opatření zaslat (notifikovat), měla pravomoc jej v té době i vydat. Zároveň s ohledem na zánik účinnosti původní právní úpravy nebylo možné pro rok 2025 nadále využívat obecně závazné vyhlášky. Stěžovatel se přitom odvolával na metodiky finanční správy, Ministerstva vnitra a vyjádření předsedy Svazu měst a obcí.

[8] Zároveň stěžovatel rozporoval, že by napadené opatření bylo diskriminační, neboť s ohledem na proces přijímání opatření obecné povahy mohou dotčené osoby uplatňovat svá práva. Zároveň napadené opatření nepovažuje za nepřezkoumatelné, neboť odůvodnění obsahuje zásadní teze, které jej vedly k přijetí, a vyšší zatížení daní odůvodnil.

[9] Navrhovatelka ve svém vyjádření ke kasační stížnosti nejdříve poukazuje na nepřipustnost kasační stížnosti. Spatřuje ji v tom, že jde o opakovanou kasační stížnost, ve které stěžovatel nenamítá, že se krajský soud neřídil předchozím závazným právním názorem, a navíc uplatňuje zcela totožnou argumentaci. Dále poukazuje na to, že vydání napadeného opatření na základě platného ale neúčinného zákona způsobuje jeho nezákonnost. Nakonec odkázala na své vyjádření v předchozím kasačním řízení. Navrhovatelka proto navrhla odmítnout kasační stížnost jako nepřipustnou, případně ji jako nedůvodnou zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Jelikož je věc u kasačního soudu projednávána opakovaně, je stěžovatel omezen v rozsahu uplatnitelných námitek [§ 104 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“); k limitům aplikace tohoto ustanovení srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009-165, č. 2365/2011 Sb. NSS, body 24 a 25]. V předchozím řízení ovšem kasační soud řešil pouze otázku nicotnosti napadeného opatření. Jelikož dalšími námitkami se nezabýval, jsou nyní uplatněné kasační námitky přípustné.

[11] Kasační soud přezkoumal rozsudek krajského soudu v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti, včetně důvodů, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.]. Kasační stížnost není důvodná.

III.a K pravomoci vydat opatření podle § 12 odst. 1 písm. b) zákona o dani z nemovitých věcí

[12] Stěžejní námitkou stěžovatele je, že již v roce 2024 měl pravomoc vydat napadené opatření. Námitka je důvodná.

[13] Podle § 12 odst. 1 písm. b) zákona o dani z nemovitých věcí nově platí, že [m]ístní koeficient ve výši od 0,5 do 5,0, a to s přesností nejvýše na jedno desetinné místo, může obec stanovit [...] opatřením obecné povahy vydaným zastupitelstvem obce v případě místního koeficientu pro vymezené nemovité věci. Kromě toho v § 16b odst. 1 téhož zákona, ve znění od 1. 1. 2024, zákonodárce stanovil i povinnost obce elektronicky zaslat stejnopis opatření obecné povahy vydaného podle tohoto zákona správci daně nejpozději do 30. června kalendářního roku bezprostředně předcházejícího zdaňovacímu období. K opožděně zaslání opatření obecné povahy se v tomto zdaňovacím období pro účely daně z nemovitých věcí nepřihlíží.

[14] Tuto úpravu do zákona vložila novela provedená zákonem č. 349/2023 Sb. Ta obecně nabyla účinnosti 1. 1. 2024 s několika výjimkami, do nichž spadá mimo jiné právě i možnost stanovit místní koeficient opatřením obecné povahy v § 12 (čl. CXIV citovaného zákona). Ta nabyla účinnosti až k 1. 1. 2025. Úprava notifikace v § 16b byla nicméně účinná již od 1. 1. 2024. Podle důvodové zprávy měla odložená účinnost poskytnout „lepší možnost adaptace na novou právní úpravu ze strany poplatníků, obcí i správce daně“ (důvodová zpráva k čl. CIX zákona č. 349/2023 Sb.).

[15] V projednávané věci zastupitelstvo odpůrce schválilo dne 19. 6. 2024 napadené opatření obecné povahy. V něm vymezuje nemovité věci a stanovuje pro ně koeficient daně. Opatření bylo následně vyvěšeno na úřední desce a podle poučení nabylo účinnosti patnáctým dnem po dni vyvěšení (v souladu s § 173 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád). Všechna data tak připadají na dobu, ve které byla úprava v § 12 odst. 1 písm. b) zákona o dani z nemovitých věcí umožňující tímto způsobem koeficienty daně z nemovitosti upravit sice platná, ale nikoliv účinná.

[16] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s krajským soudem, že zastupitelstvo odpůrce nemělo v roce 2024 pravomoc vydat napadené opatření. Ačkoliv novelizované znění § 12 zákona o dani z nemovitých věcí nebylo v okamžiku schválení napadeného opatření účinné, závěr krajského soudu o absenci pravomoci k vydání opatření obecné povahy neobstojí.

[17] Rozšířený senát konstatoval, že opatření obecné povahy se do sféry adresátů dostávají podobně jako normativní právní akty. Lze u nich totiž rozeznat okamžik schválení, vydání (publikace) a účinnosti. Doba mezi vydáním opatření obecné povahy a nabytím účinnosti je pak jakousi kvazilegisvakanční lhůtou, po jejímž uplynutí opatření obecné povahy nabývá vždy účinnosti. Účinnost opatření obecné povahy znamená, že se stává závazným (usnesení rozšířeného senátu ze dne 6. 3. 2012, č. j. 9 Ao 7/2011-489, č. 2606/2012 Sb. NSS, body 22 až 25). Obdobně navazující judikatura s účinností opatření obecné povahy spojuje okamžik, kdy jsou jeho adresáti povinni se jím řídit (rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2013, č. j. 1 AOs 2/2013-135, bod 48).

[18] Daň z nemovitých věcí ovšem vykazuje určitá specifika, jelikož je založena na časových cyklech odpovídajících vždy celému kalendářnímu roku. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok a ke změnám skutečností rozhodných pro daň v průběhu roku se nepřihlíží (§ 12c zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění od 1. 1. 2014). Zároveň

se daň stanovuje podle stavu k 1. lednu roku, na který se stanovuje (§ 13b odst. 1 téhož zákona, ve znění od 1. 1. 2016). Jak k tomu poukazuje komentářová literatura „[v]šeskeré změny okolností, mající vliv na základ daně nebo na výši daně z nemovitých věcí, které nastanou v období od 2. 1. do 31. 12., se projeví až ve stanovení daně pro další rok. Zákonodárce tímto způsobem vyřešil otázku změn, které nastanou v průběhu kalendářního roku, počínaje 2. 1., tak, že tyto změny daň stanovenou na daný kalendářní rok, tedy na daně zdaňovací období, neovlivní a projeví se až ve zdaňovacím období následujícím“ (Novotná, M., Koubovský, P. Zákon o dani z nemovitých věcí: Komentář. Wolters Kluwer, 2015, s. 93).

[19] Nepřihlížení ke změnám v průběhu zdaňovacího období nově potvrzuje i § 16b zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění od 1. 1. 2024. Jak poukázal stěžovatel, opatření obecné povahy je podle § 16b odst. 1 citovaného zákona nutné zaslat správci daně nejpozději do 30. června kalendářního roku bezprostředně předcházejícího zdaňovacímu období, a to pod sankcí nepřihlednutí ve zdaňovacím období následujícím. Zároveň podle § 16b odst. 2 téhož zákona, ve znění od 1. 1. 2024, platí, že [k] výroku opatření obecné povahy vydanému podle tohoto zákona vztahujícímu se ke zdaňovacímu období, které započalo přede dnem nabytí jeho účinnosti, se pro účely daně z nemovitých věcí ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období nepřihlíží.

[20] Podle uvedené zákonné úpravy, která byla platná a účinná již v okamžiku přijímání napadeného opatření, nelze místní koeficienty pro vymezené nemovitosti nastavit od libovolného okamžiku. Zastupitelstvo obce musí vydané opatření obecné povahy zaslat správcům daně do 30. 6. roku předcházejícího tomu, v němž se má aplikovat. Jakékoliv následné změny nemají vliv na již stanovenou daňovou povinnost a promítnou se nikoliv v následujícím, ale až přespříštím zdaňovacím období. V souladu s tím byla úprava místních koeficientů v napadeném opatření zamýšlena až pro rok 2025, neboť poprvé až k 1. 1. 2025 bylo možné posuzovat skutečnosti rozhodné pro stanovení daně.

[21] Jakkoliv tedy napadené opatření bylo formálně účinné již v průběhu roku 2024, kdy zákonné zmocnění pro jeho vydání ještě nebylo účinné, v důsledku zvláštních pravidel daně z nemovitosti nebylo s to vyvolat jakékoliv právní důsledky. Napadené opatření tak mělo odloženou aplikovatelnost, a to na 1. 1. 2025.

[22] Odlišování aplikovatelnosti od účinnosti není v právu neznámé. K tomu Ústavní soud v souvislosti s právními předpisy uvedl, že „[k]romě obou institutů (platnosti a účinnosti právního předpisu) je pro praxi významná jeho aplikovatelnost. [...] [P]ředpis, který je platný a účinný, může být zcela neaplikovatelný (např. s ohledem na princip aplikační přednosti práva EU)“ (náleží ÚS ze dne 21. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 504/10; či obdobně dřívejší ze dne 8. 2. 2011, sp. zn. I. ÚS 1696/09). Za neaplikovatelnou se považuje i vyhláška, která byla vydána na základě platného a účinného zákonného zmocnění, které však následně zákonodárce zrušil. Taková vyhláška „nadále tvořila platnou, z druhé strany však stěžejí bez dalšího aplikovatelnou, tj. účinnou, součást právního řádu“, a proto je-li „soudní moc konfrontována s otázkou, zda příslušný právní předpis aplikovat, musí se nutně vypořádat právě s absencí materiálních předpokladů působení takového právního předpisu, tj. jeho účinnosti, a takovému předpisu odepřít aplikaci“ (náleží pléna ÚS ze dne 20. 10. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 52/03). Neaplikovatelný předpis tedy nevyvolává zamýšlené právní účinky.

[23] Nejvyšší správní soud v projednávané věci považuje za klíčové, že aplikovatelnost napadeného opatření byla na základě zvláštních pravidel daně z nemovitých věcí odložena až na 1. 1. 2025 a ke stejnému okamžiku nabyly účinnosti i zákonný základ opravňující obce vydat taková opatření obecné povahy.

[24] Ačkoliv zákonné zmocnění bylo v okamžiku přijetí napadeného opatření toliko platné a nikoliv účinné, neznamená to, že by nebyla dána pravomoc odpůrce takové opatření vydat. Napadené opatření za této situace mohlo i (formálně) nabytí účinnosti, avšak s ohledem na odloženou účinnost zmocňovacího zákonného ustanovení od 1. 1. 2025 nemohlo být do té doby aplikováno, nebylo vymahatelné a nijak nezasahovalo do práv a povinností jeho adresátů. K tomu mohlo dojít až ke dni 1. 1. 2025, kdy nabylo účinnosti zmocňovací ustanovení v § 12 odst. 1 písm. b) zákona o dani z nemovitých věcí. Takový výklad ostatně zcela odpovídá i samotné konstrukci této daně, jak ji kasační soud popsal výše. V takovém případě byl dodržen i princip výhrady zákona stanovený v čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, resp. specificky pro oblast daní a poplatků v čl. 11 odst. 5 Listiny.

[25] Nejvyšší správní soud ostatně poukazuje i na obdobnou praxi přípravy prováděcích předpisů k zákonům. Podle čl. 49 odst. 8 Legislativních pravidel vlády se prováděcí vyhlášky, které se vydávají na základě a v mezích zákona (čl. 79 odst. 3 Ústavy) připravují tak, aby nabyly účinnosti v týž den, v němž nabude účinnosti ustanovení zákona, k jehož provedení jsou vydávány. Jinými slovy se s jejich přijetím počítá taktéž ještě před účinností zmocňovací zákonné úpravy s tím, že účinné a aplikovatelné budou až spolu s touto úpravou. Opatření obecné povahy se od nich sice odlišují jinými pravidly účinnosti (§ 173 odst. 1 správního řádu). Jak nicméně stanovuje zvláštní zákonná úprava, v oblasti daní z nemovitostí je rozhodující právě počátek kalendářního roku.

[26] Také účinnost úpravy notifikační povinnosti k 1. 1. 2024 považuje kasační soud za poukaz zákonodárce na to, že možnost stanovení koeficientu u vybraných nemovitostí se vztahuje již k roku 2025. Účinnost k 1. 1. 2025 by totiž efektivně znemožnila stanovení koeficientů pro rok 2025, jejichž aplikaci musí notifikační povinnost předcházet. Nicméně Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s argumentací stěžovatele, že již z § 16b zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění od 1. 1. 2024, plyne oprávnění zastupitelstva vydat napadené opatření. Toto ustanovení totiž takové oprávnění neobsahuje a zabývá se pouze notifikační povinností.

[27] Krajský soud dovodil, že v roce 2025 měly být koeficienty stanoveny ještě prostřednictvím obecně závazných vyhlášek (bod 47 napadeného rozsudku). To je ale nesprávný závěr, neboť zákonný základ pro takový postup nebyl již v roce 2025 účinný. Jak již dříve dovodila judikatura kasačního soudu, je-li bez náhrady zrušeno zmocňovací ustanovení pro vydání podzákonného právního předpisu správním úřadem a zároveň není zrušen právní předpis vydaný na základě zrušeného zmocňovacího ustanovení, stává se tento právní předpis – byť nadále zůstává formálně platný – neaplikovatelným (rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2010, č. j. 4 As 17/2009-62, č. 2074/2010 Sb. NSS). Všechny obecně závazné vyhlášky vydané před účinností § 12 odst. 1 písm. b) zákona o dani z nemovitých věcí, tedy před změnou formy stanovování koeficientů pro vybrané nemovitosti na opatření obecné povahy, tak naopak nebylo možné v roce 2025 aplikovat.

[28] Kasační soud poukazuje i na určitou nelogičnost opačného výkladu, tj. že pro rok 2025 nebylo možné stanovit

koeficienty opatřením obecné povahy. To by totiž znamenalo, že pouze v tomto roce by nešlo u vybraných nemovitostí stanovit koeficient. Jedna zmocňující norma totiž byla již neúčinná a druhá ještě účinná nebyla. V předcházejících letech to možné bylo (prostřednictvím obecně závazné vyhlášky – srov. náleží pléna ÚS ze dne 18. 7. 2023, sp. zn. Pl. ÚS 24/23), a bude to bezpochyby na základě výše rozebrané právní úpravy možné i v letech následujících (prostřednictvím opatření obecné povahy). Je zřejmé, že nebylo cílem zákonodárce v roce 2025 znemožnit obcím stanovit místní koeficienty pro vymezené nemovité věci. Změna formy z obecně závazné vyhlášky na opatření obecné povahy byla naopak motivována zajištěním vyššího standardu ochrany dotčených osob při přijímání a případném soudním přezkumu úpravy místních koeficientů. S tím souvisí i určení data pro oznámení opatření správci daně, jelikož zákonodárce předpokládal skončení případných sporů před 1. lednem následujícího roku (srov. důvodovou zprávu k části deváté zákona č. 349/2023 Sb.).

[29] Je však současně zřejmé, že zákonodárce přinejmenším nebyl příliš pečlivý při formulaci přezkoumávaných intertemporálních pravidel. Nejvyšší správní soud připomíná, že pro právní stát je zcela klíčové, aby státní moc byla uplatňována pouze v případech, mezích a způsoby stanovenými zákonem (čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Zákonodárce by měl být při stanovování pravomoci různých orgánů státu a samosprávy precizní a co nejvíce důsledný. Přesto platí, že – jak uvedl Ústavní soud – „[n]eurčitost zákona a možnost jeho jiného výkladu bez dalšího nezakládá důvod pro upřednostnění výkladu, který je pro daňového poplatníka mírnější“, s tím, že princip *in dubio mitius* (tj. v pochybnostech mírněji) „je třeba zohlednit toliko v situacích zásadních výkladových pochybností“ (náleží ÚS ze dne 30. 4. 2025, č. j. I. ÚS 2693/23, bod 27). Takové pochybnosti ovšem kasační soud nemá.

[30] S ohledem na uvedené tak Nejvyšší správní soud koriguje nesprávný závěr krajského soudu a akceptuje pravomoc zastupitelstva odpůrce vydat napadené opatření obecné povahy.

III.b K přezkoumatelnosti a zákonnosti napadeného opatření

[31] Stěžovatel se dále domníval, že napadené opatření není diskriminační. Zároveň jej považoval i za přezkoumatelné, neboť odůvodnění obsahuje zásadní teze. Námitka není důvodná.

[32] Nediskriminační povahu napadeného opatření stěžovatel dovozuje pouze z toho, že do procesu jeho přijímání jsou zapojené dotčené osoby. To je sice pravda a je to cílem celé změny právní formy nástroje, kterým se koeficient pro vymezené nemovité věci stanovuje (bod [28] tohoto rozsudku). Nicméně pouze z toho nelze dovozovat, že není diskriminační. Krajský soud se ostatně diskriminační povahou napadeného opatření nezabýval, jelikož mu to znemožnila nepřezkoumatelnost odůvodnění, kterou shledal (bod 42 napadeného rozsudku).

[33] Stěžovatelův strohý poukaz na přezkoumatelnost napadeného opatření pak není s to zvrátit závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti způsobu výběru nemovitostí zatížených vyšším koeficientem.

[34] Při přezkumu daňových předpisů jsou soudy zdrženlivější. Obecně totiž platí, že „[z]áležitosti optimálního daňového zatížení patří mezi otázky, jejichž řešení vyplývá ze společenského konsensu, preferencí, hodnot obyvatelstva, mentality obyvatelstva, tradicí atd. Převod politické

rozpravy do podoby daňového zákonodárství je úkolem politické reprezentace vzešlé z voleb“ (náleží pléna ÚS ze dne 8. 8. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 9/15, bod 32 a judikatura tam citovaná). Je tak jen na zákonodárci, aby určil potřebnost stanovení určité daně, její výši a podmínky.

[35] Limitem zákonodárce je čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, ze kterého vyplývá zákaz extrémní nepřiměřenosti (rdousícího efektu), při kterém dochází ke zmaření samé podstaty majetku. Další omezení představuje zákaz svévole a zásada rovnosti podle čl. 1 a čl. 3 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (náleží pléna ÚS sp. zn. Pl. ÚS 9/15, body 33 a 34). Jak shledal Ústavní soud, „[v] oblasti daňové je třeba požadovat, aby zákonodárný orgán podložil svoje rozhodnutí objektivními a racionálními kritérii. [...] Jestliže se tak stalo, není určení diferencovaných daní pro různé poplatníky stavem, který by bylo možno označit jako protiústavní nerovnost, a naopak“ (náleží pléna ÚS ČSFR ze dne 8. 10. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/92; či nověji náleží pléna ÚS ze dne 28. 6. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15, bod 119).

[36] Tato východiska přeneseně platí i pro místní samosprávy využívající zákonného oprávnění stanovit koeficient pro vymezené nemovité věci v § 12 odst. 1 písm. b) zákona o dani z nemovitých věcí. Toto oprávnění totiž podléhá stejným omezením, jak dovodil ve vztahu k předchozí právní úpravě Ústavní soud (náleží pléna ÚS sp. zn. Pl. ÚS 24/23, bod 49).

[37] Nejvyšší správní soud připomíná, že vyšší daňové zatížení jen určitých nemovitostí s odůvodněním, že jde o kompenzaci negativních externalit, je zákonem aprobovaný cíl (náleží pléna ÚS sp. zn. Pl. ÚS 24/23, bod 48). Nicméně stanovení koeficientu prostřednictvím opatření obecné povahy (bez odlišné zákonné úpravy) znamená, že tento akt musí splňovat všechny obecné požadavky.

[38] Jak již správně poukázal krajský soud (bod 32 napadeného rozsudku), opatření obecné povahy musí být odůvodněno, přičemž obsahem takového odůvodnění mají být důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí (§ 68 odst. 3 správního řádu, aplikovaného přiměřeně na základě § 174 odst. 1 téhož zákona).

[39] Nepřezkoumatelné je opatření obecné povahy, v jehož odůvodnění nejsou uvedeny důvody výroku, podklady pro jeho vydání a úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a výkladu právních předpisů (rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2008, č. j. 1 Ao 3/2008-136, č. 1795/2009 Sb. NSS; nověji pak např. ze dne 10. 12. 2024, č. j. 9 As 68/2024-64, bod 36). Odůvodnění opatření obecné povahy ovlivňují případné připomínky a námitky vznesené v průběhu řízení o návrhu opatření obecné povahy, vždy z něj ale musí být alespoň v nejobecnější rovině patrné záměry navrhovatele (rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2014, č. j. 6 AOs 3/2013 29, bod 19; nebo ze dne 2. 8. 2018, č. j. 10 As 33/2018 39, bod 24).

[40] Kasační soud souhlasí s krajským soudem, že odůvodnění napadeného opatření je nedostatečné. Stěžovatel si v něm protirečící ohledně rozhodných kritérií pro zařazení pozemků a nemovitostí do vyšší daňové zátěže, která navíc nejsou stanovena jasně.

[41] Jak již uvedl krajský soud, zaprvé není zřejmé, zda stěžovatel chtěl vyšší daní zatížit majitele pozemků anebo majitele budov umístěných v označených plochách. Jakkoliv zpravidla půjde o stejné osoby, nemusí tomu tak být vždy. Odůvodnění napadeného opatření přitom umož-

ňuje obě odpovědi – obsahuje totiž slovní obraty „[z]astupitelstvo města Lovosice za subjekty zvyšující zátěž považuje všechny subjekty působící v plochách“, nebo „[p]roto vyšší daní zatěžuje všechny pozemky působící v těchto zónách“, a „jsou vyšší daní zatíženy subjekty, které jsou přímými či nepřímými původci zvýšené zátěže“, či „kdy tímto daňovým koeficientem zatěžuje a priori vlastníky dotčených pozemků“ (body 33 až 35 napadeného rozsudku).

[42] Zadruhé jsou nepřezkoumatelně vymezena kritéria pro vymezení nemovitostí s vyšším zdaněním. Stěžovatel totiž opakovaně uvedl, že „hlavním kritériem pro výběr nemovitostí“ či že „zatěžuje a priori [tj. předně] vlastníky dotčených pozemků“. Jak uvedl krajský soud, to nasvědčuje existenci i dalších – vedlejších – kritérií, které ovšem nejsou z odůvodnění seznatelné (body 33 a 36 napadeného rozsudku).

[43] Zatřetí není zřejmé vymezení ploch dle územního plánu, které určují okruh nemovitostí s vyšším koeficientem. Z vypořádání námitek totiž vyplývá, že vyšší koeficient byl přiřazen nemovitostem jak v ploše „lehká výroba“, tak v ploše „výroba a skladování – drobná výroba“ (bod 37 napadeného rozsudku). Z nedostatečného odůvodnění ovšem není zřejmé, zda do působnosti opatření byly zahrnuty i jiné funkční plochy. Napadené opatření se k tomu totiž obecně nevyjadřuje, ačkoliv obecně považuje vymezení dotčených nemovitostí prostřednictvím ploch stanovených územním plánem za klíčové.

[44] Nejvyšší správní soud proto nesouhlasí se stěžovatelem, že by v odůvodnění zásadní teze byly. Odůvodnění sice obsahuje výčet postihovaných negativních vlivů (dopravní zátěž, hluk, prach), nicméně krajský soud správně vytkl jinou vadu odůvodnění – nepřezkoumatelnost zařazení konkrétních nemovitostí do vyššího koeficientu. Krajský soud správně shledal, že napadené opatření obecné povahy je nepřezkoumatelné, jelikož protichůdně vyjevuje objektivní a racionální kritéria. V takovém případě nelze přezkoumat splnění podmínek pro zákaz svévolie a zajištění rovnosti a je namístě napadené opatření zrušit.

[45] Nejvyšší správní soud naopak koriguje úvahy krajského soudu ohledně odůvodnění konkrétní výše koeficientu, jehož úplnou absenci stěžovateli vytknul (bod 39 napadeného rozsudku). Odůvodnění toho, proč odpůrce zvolil v zákonem umožněném rozptylu od 0,5 do 5 (§ 12 odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí) právě onu určitou výši koeficientu, nemusí opatření obsahovat. Jde totiž o výsledek politické úvahy, za kterou nesou zastupitelé odpůrce politickou odpovědnost. Ústavní soud v tomto

ohledu odmítl „v daňových otázkách hledat věcně správné, žádoucí či optimální řešení“ a to i „z pohledu samotné výše daně (sazby daně), tj. obecné daňové zátěže“ (nález pléna ÚS ze dne 18. 5. 2021, sp. zn. Pl. ÚS 87/20, bod 110). Obdobně to platí i pro nastavování sporného koeficientu. Není úkolem správních soudů kontrolovat, zda zvolená výše koeficientu je správná, dostatečná či optimální.

[46] Limitem v tomto ohledu je případné zavedení rdousící výše koeficientu (bod [35] tohoto rozsudku). Nejvyšší správní soud k tomu ovšem připomíná, že s ohledem na zákonné omezení výše koeficientu je v obecné rovině rdousící charakter vyloučen.

[47] Konečně považuje Nejvyšší správní soud za důležité podotknout, že další krajským soudem vytýkanou vadu – tj. neuvedení skutečného kritéria pro zařazení nemovitostí do vyššího koeficientu v odůvodnění návrhu (bod 31 napadeného rozsudku) – stěžovatel vůbec nerozporoval. Kasační soud se proto tímto důvodem pro zrušení napadeného opatření nezabýval.

IV. Závěr a náklady řízení

[48] Kasační soud shledal, že opatření obecné povahy podle § 12 odst. 1 písm. b) zákona o dani z nemovitých věcí, kterým se stanovuje koeficient pro vymezené nemovité věci, mohlo být vydáno již v průběhu roku 2024. Takové opatření není nezákonné jen proto, že zákonné zmocnění bylo v okamžiku přijetí opatření platné, avšak neúčinné. Nesprávný závěr krajského soudu ohledně zákonného základu proto kasační soud korigoval, stejně jako jeho požadavek na odůvodnění konkrétní výše stanoveného koeficientu. Napadené opatření je ovšem stíženo nepřezkoumatelností ohledně kritérií pro výběr nemovitostí do vyšší daňové zátěže, a proto závěr krajského soudu o jeho nepřezkoumatelnosti obstojí.

[49] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám jako celku nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s.

[50] Neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Naopak navrhovatelka měla ve věci plný úspěch, v důsledku čehož má vůči stěžovateli právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů (§ 60 odst. 1 s. ř. s., aplikovaného přiměřeně podle § 120 téhož zákona). Žádné takové náklady si nicméně navrhovatelka nevyčísila a Nejvyšší správní soud je ani neshledal. Proto rozhodl tak, že se navrhovatelce náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.