

DAŇOVÝ MĚSÍČNÍK

09 / 2025

Aktualizační servis k daňové legislativě

Právní stav: 30. září 2025 / Rozesláno: 1. října 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
- **Zákonné pojistné: Sociální a zdravotní pojištění a paušální daň v roce 2026** strana 9
Nové minimální částky pojistného a paušální daně pro osoby samostatně výdělečně činné
- **Mzdové účetnictví: Jednotné měsíční hlášení zaměstnavatele** strana 11
Jediné elektronické podání nahrazuje od roku 2026 až 25 různých formulářů
- **Daň z příjmů: Nastavení převodních cen a souvislost nákladů s poskytovanými službami** strana 13
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 09 / 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

13. / mimořádné vydání 2025

- *Datum publikování:* 4. srpna 2025
- *Obsah servisu:* Zákon o dani z přidané hodnoty ve znění od 1. července 2025

Mimo pořadí

- *Datum publikování:* 5. srpna 2025
- *Obsah servisu:* Aktualizační list 03/2025

14. / řádné vydání 2025

- *Datum publikování:* 2. září 2025
- *Obsah servisu:* Daňový měsíčník za srpen

15. / řádné vydání 2025

- *Datum publikování:* 1. října 2025
- *Obsah servisu:* Daňový měsíčník za září

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 30. září 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 dávkě 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

Zákon č. 275/2025 Sb., 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

- **Datum publikování:** 5. srpna 2025
- **Obsah předpisu:** Malá věcná novela zákona o daních z příjmů. Od daně z příjmů fyzických osob byly osvobozeny příjmy v podobě jednorázového odškodnění vyplaceného státem podle nového zákona upravujícího jednorázové odškodnění osob nucených Státní bezpečností k vystěhování z Československé socialistické republiky a odškodnění za ochranný dohled z politických důvodů.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 4 odst. 1
- **Účinnost novely:** 1. ledna 2027

Zákon č. 316/2025 Sb., 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 dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny

- **Datum publikování:** 2. září 2025
- **Obsah předpisu:** Velká novela zákona o účetnictví a zákona o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny. V zákoně o účetnictví se mění především vymezení mikro a malých účetních jednotek, náležitosti výroční zprávy o nehmotných zdrojích a podmínky vyhotovení a náležitosti zprávy o udržitelnosti a konsolidované zprávy o udržitelnosti. V zákoně o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny se mění investiční entity pro účely dorovnávacích daní, údaje konsolidované účetní závěrky a daňová zvýhodnění. Současně se novelizují pravidla rozhodnutí týkajícího se postupu určení dorovnávací daně, a to například pokud jde o zahrnutí všech podílů na zisku a kurzových zisků nebo ztrát.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 1b odst. 1, 2, 3; § 1c odst. 2; § 20 odst. 1; § 21 odst. 3; § 21 odst. 4, 8; § 22 odst. 2; § 32f odst. 1, 3, 4; § 32g odst. 2, 3; § 32h odst. 1, 6, 9, 10; § 32i odst. 1, 3, 4; § 32j odst. 2, 3; § 32k odst. 2, 3, 4, 5, 7; § 32l; § 32m odst. 2; § 32n odst. 2, 3; § 32o odst. 3; § 37a odst. 1, 2, 4; § 1b odst. 1; § 1b odst. 1; § 1b odst. 1
- **Účinnost novely:** Částečně 2. září 2025, částečně 1. ledna 2026

Zákon č. 317/2025 Sb. kterým se mění některé zákony v oblasti finančního trhu v souvislosti se zřízením a fungováním jednotného evropského přístupového místa

- **Datum publikování:** 2. září 2025
- **Obsah předpisu:** Velká novela zákona o účetnictví. Novela mění a doplňuje zejména vymezení informační povinnosti těch účetních jednotek, které jsou povinny zveřejňovat zprávu o udržitelnosti, konsolidovanou zprávu o udržitelnosti, zprávu o udržitelnosti osoby ze třetí země nebo konsolidovanou zprávu o udržitelnosti osoby ze třetí země, a to pokud jde o zpřístupnění informací v jednotném evropském přístupovém místě tak, aby byly splněny požadavky rozsahu uveřejňovaných informací a dokumentů ve smyslu nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2859 ze dne 13. prosince 2023, kterým se zřizuje jednotné evropské přístupové místo poskytující centralizovaný přístup k veřejně dostupným informacím o finančních službách, kapitálových trzích a udržitelnosti a povinného formátu předávaných údajů ve smyslu směrnice Evropského parlamentu a Rady (EU) 2023/2864 ze dne 13. prosince 2023, kterou se mění některé směrnice, pokud jde o zřízení a fungování jednotného evropského přístupového místa.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 1 odst. 1; § 21c; § 37a odst. 1, 2, 4
- **Účinnost novely:** 10. ledna 2028

Zákon č. 323/2024 Sb., o jednotném měsíčním hlášení zaměstnavatele

- **Datum publikování:** 3. září 2025
- **Obsah předpisu:** Nový zákon zavádí jednotné měsíční hlášení zaměstnavatele, které zjednodušuje administrativní povinnosti zaměstnavatelů nahrazením až 25 dosavadních různých hlášení vícero úřadům jedním měsíčním hlášením předávaným elektronicky České správě sociálního zabezpečení. Česká správa sociálního zabezpečení bude data z hlášení automaticky sdílet s dalšími oprávněnými institucemi. Zákon stanoví lhůty, způsob a formát pro podání hlášení a povinnosti spojené s evidencí zaměstnavatelů a evidencí zaměstnanců.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** Zcela nový zákon.
- **Účinnost novely:** Částečně 1. října 2025, částečně 1. ledna 2026, částečně 1. července 2026 a částečně 1. ledna 2027.

Zákon č. 360/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o jednotném měsíčním hlášení zaměstnavatele

- **Datum publikování:** 29. září 2025
- **Obsah předpisu:** Velká novela zákona o daních z příjmů a malá novela zákona o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů. V zákoně o daních z příjmů byly provedeny rozsáhlé úpravy napříč celým zákonem. Kromě pasáží souvisejících s příjmy ze závislé činnosti a s jejich vykazováním byla mimo jiné provedena též úprava kvalifikované zaměstnanecké opce a výše odpočtu na podporu výzkumu a vývoje.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** V zákoně o daních z příjmů komplexně přepracované celé pasáže, v zákoně o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů § 5 odst. 6; § 5a odst. 5, 6; § 8c
- **Účinnost novely:** změny v zákoně o daních z příjmů částečně 1. ledna 2026, částečně 1. ledna 2027, změny v zákoně o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů 1. ledna 2026

■ 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**!

V závěrečné fázi legislativního procesu se nenacházejí k 30. září 2025 žádné předpisy.

■ Předpisy publikované ve Finančním zpravodaji

V přehledu jsou uvedeny všechny předpisy týkající se daní publikované ve Finančním zpravodaji od 1. ledna 2025 do 30. září 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, pokyn byl zrušen Pokynem č. GFŘ-D-72 ke dni 15. září 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 posečkání 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 č. GFŘ-D-72 k promíjení příslušenství daně (Č. j.: 66109/25/7700-50128-711513)

- **Datum publikování:** 15. září 2025 ve Finančním zpravodaji částka 12/2025 pod číslem 15/2025
- **Obsah předpisu:** Nový pokyn upravuje postup orgánů Finanční správy České republiky při rozhodování o prominutí příslušenství daně podle daňového řádu. Nový pokyn nahrazuje Pokyn č. GFŘ-D-67 ze dne 13. února 2025.
- **Účinnost:** 15. září 2025

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:** 19. září 2025 ve Finančním zpravodaji částka 13/2025 pod číslem 16/2025
- **Obsah předpisu:** Seznam smluvních států obsahuje souhrn seznamů, které musejí být zveřejněny na základě zákona o mezinárodní spolupráci při správě daní. Cílem seznamu je především informovat oznamující české finanční instituce o údajích nutných ke správné implementaci společného standardu pro oznamování dle zákona. Seznam smluvních států je průběžně aktualizován, aby zohledňoval vývoj implementace společného standardu pro oznamování. Předkládaný seznam smluvních států je zpracován na základě informací dostupných ke dni 19. září 2025.
- **Účinnost:** 19. září 2025

SOCIÁLNÍ A ZDRAVOTNÍ POJIŠTĚNÍ A PAUŠÁLNÍ DAŇ V ROCE 2026

Nové nařízení vlády č. 365/2025 Sb. zveřejněné 29. září 2025 stanovuje veličiny, z nichž vyplývá všeobecný vyměřovací základ za rok 2024 a přepočítací koeficient pro jeho úpravu za rok 2024. Výsledkem jejich součinu je očekávaná průměrná mzda v roce 2026, a z té vyplývají mimo jiné minimální zálohy na sociální pojištění osob samostatně výdělečně činných.

Sociální pojištění

Nařízením vlády byl určen všeobecný vyměřovací základ ve výši 46 278 Kč a přepočítací koeficient 1,0581. Průměrná mzda pro rok 2026 po zaokrouhlení na celé Kč tedy byla odhadnuta na 48 967 Kč. Měsíční vyměřovací základ osob samostatně výdělečně činných je v případě činnosti vykonávané po celý rok jednou dvanáctinou 55 procent daňového základu a sazba pojištění je 29,2 procent z takto vypočítané částky. Pokud je vyměřovací základ nižší než stanovený minimální vyměřovací základ, platí minimální vyměřovací základ.

Stanovení výše minimálních záloh pro hlavní činnost

Minimální zálohy pro rok 2026 se určují z vyměřovacího základu jako 40 % průměrné mzdy, tedy 19 587 Kč. Po příslušném zaokrouhlení vychází minimální záloha na 5720 Kč oproti současné 4786 Kč a loňské 3852 Kč.

Navyšování minimálního vyměřovacího základu se netýká pouze začínajících podnikatelů v prvních třech letech samostatné výdělečné činnosti. Za začínajícího podnikatele se považuje osoba, která v posledních dvaceti letech nevykonávala samostatnou výdělečnou činnost. Minimální záloha pro tyto osoby se počítá z minimálního vyměřovacího základu odpovídajícího 25 % průměrné mzdy (12 242 Kč) a v roce 2026 tedy bude činit 3575 Kč.

Maximální vyměřovací základ

Maximální vyměřovací základ je stanoven na 48násobek průměrné mzdy. V roce 2026 tedy bude činit 2 350 416 Kč, což je hranice, při jejímž překročení se již neplatí sociální pojištění.

Minimální záloha pro vedlejší činnost

Za vedlejší činnost se označuje samostatná výdělečná činnost osoby, která podniká při zaměstnání, studiu, na mateřské, při pobírání rodičovského příspěvku nebo v důchodu. Minimální záloha pro osobu, která vykonává samostatnou výdělečnou činnost jako vedlejší činnost, je odvozena z minimálního měsíčního vyměřovacího základu pro vedlejší činnost, a ten je 11 % průměrné mzdy. Po zaokrouhlení činí 5387 Kč. Záloha pro tyto osoby vychází na 1574 Kč.

Rozhodná částka u vedlejší činnosti

Pro rok 2026 se mění také výše tzv. rozhodné částky, která určuje, zda se osoba vykonávající vedlejší činnost musí, či nemusí účastnit důchodového pojištění. Od hranice rozhodné částky je účast povinná.

Rozhodnou částkou pro vedlejší činnost je daňový základ ve výši 117 521 Kč. Pokud příjmy osoby vykonávající vedlejší činnost nepřesáhly v roce 2025 uvedenou hranici, nemusí tato osoba hradit důchodové pojištění za rok 2025 a ani zálohy v roce 2026. Pokud však za rok 2026 daňový

základ přesáhne uvedenou částku, pojistné je třeba doplatit a zároveň platit následující rok zálohy. Pro srovnání – v roce 2025 byla rozhodná částka 111 736 Kč.

Zdravotní pojištění

Vyměřovací základ pro výpočet záloh na zdravotní pojištění odpovídá 50 % daňového základu. Maximální vyměřovací základ pro placení pojistného není u zdravotního pojištění stanoven. Minimální záloha na zdravotní pojištění pro rok 2026 je 3306 Kč.

Na vedlejší činnost se minimální vyměřovací základ nevztahuje. Zálohy se v tomto případě platí od druhého roku podnikání ze skutečného daňového základu. Zaměstnanci, kteří vykonávají vedlejší činnost, zálohy neplatí a pojistné vypočítané z daňového základu jsou povinni doplatit za předchozí rok po podání přehledu o příjmech a výdajích příslušné zdravotní pojišťovně.

Záloha pro osoby bez zdanitelných příjmů

Do kategorie osob bez zdanitelných příjmů patří zejména:

- nezaměstnaní, kteří nejsou v evidenci Úřadu práce jako uchazeči o zaměstnání,

DanoveZakony365.cz

**DAŇOVÝ
ŘÁD**

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 SPOLEČNOSTI

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

DonauMedia

eBook

@

Ekonomický software

POHODA

- osoby v domácnosti, které nepatří mezi osoby, za které platí pojistné stát (nepečují celodenně osobně a řádně alespoň o jedno dítě do sedmi let věku nebo nejméně o dvě děti do patnácti let věku ani nepobírají žádný důchod z důchodového pojištění ani nejsou v evidenci Úřadu práce jako uchazeči o zaměstnání,
- studenti na střední nebo vysoké škole v ČR, která nebyla Ministerstvem školství označena jako soustavná příprava na budoucí povolání (některé jazykové školy, rekvalifikační kurzy apod.)
- studenti, kteří studují na střední nebo vysoké škole v cizině, která nebyla Ministerstvem školství postavena na roveň studia v ČR, a neprovedli oznámení o dlouhodobém pobytu,
- studenti starší 26 let,
- absolventi střední školy, kteří po ukončení školy nenastoupí ihned po prázdninách do zaměstnání, nepřihlásí se mezi uchazeče o zaměstnání nebo nezačnou podnikat,
- absolventi vysoké školy, kteří nepokračují ve studiu a

nenastoupí do zaměstnání nebo nezačnou podnikat ihned po ukončení kalendářního měsíce následujícího po složení státní závěrečné zkoušky,

- členové náboženského řádu bez příjmu.

Výpočet minimální zálohy na zdravotní pojištění pro osoby bez zdanitelných příjmů je odvozen od výše minimální mzdy pro daný rok a v roce 2026 bude tedy minimální záloha 3024 Kč měsíčně.

Paušální daň

Paušální daň se platí ve třech pásmech na základě předchozích příjmů a výdajového paušálu, do kterého osoba samostatně výdělečně činná spadá. V roce 2026 bude osoba v prvním pásmu platit 9984 Kč měsíčně (6578 Kč sociální pojištění, 3306 Kč zdravotní pojištění a 100 Kč daň z příjmů). V druhém a třetím pásmu zůstává stejná jako v roce 2025, tedy 16 745 Kč v druhém pásmu a 27 139 Kč ve třetím pásmu.

JEDNOTNÉ MĚSÍČNÍ HLÁŠENÍ ZAMĚSTNAVATELE

Pod číslem 323/2025 Sb. vyšel ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv dne 3. září 2025 zákon o jednotném měsíčním hlášení zaměstnavatele. Na tento nový zákon navazuje zákon č. 360/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o jednotném měsíčním hlášení zaměstnavatele. Ten mění zejména zákon o daních z příjmů.

Nový zákon zavádí jednotné měsíční hlášení zaměstnavatele, které zjednoduší administrativní povinnosti zaměstnavatelů nahrazením až 25 současných různých hlášení podávaných vícero institucím jedním měsíčním hlášením předávaným elektronicky České správě sociálního zabezpečení. Česká správa sociálního zabezpečení bude data automaticky sdílet s Institutem posuzování zdravotního stavu, Úřadem práce, Finanční správou, Ministerstvem financí, Ministerstvem spravedlnosti, Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy a Českým statistickým úřadem. Zákon stanoví lhůty, způsob a formát pro podání nového hlášení a povinnosti spojené s evidencí zaměstnavatelů a evidencí zaměstnanců.

Náběh nové úpravy

Jednotné měsíční hlášení zaměstnavatele bude povinné podávat od dubna 2026. Za přechodné období prvních tři měsíců roku 2026 bude povinné podat hlášení zpětně do června, za každý měsíc jednotlivě. Jinak se hlášení bude podávat vždy do 20. dne následujícího měsíce a tuto lhůtu nelze prodloužit.

Zaměstnavatel bude muset do nové evidence zaměstnavatelů doplnit údaje, které nejsou automaticky zapsány Českou správou sociálního zabezpečení. Mezi tyto údaje patří například informace o mzdové účtárně nebo mzdových účtárnách a o zaměstnancích, pro které účtárna vede evidenci mezd.

Způsob podávání hlášení

Formulář měsíčního hlášení bude pouze elektronický a bude se podávat přes ePortál ČSSZ, datovou schránkou nebo prostřednictvím API rozhraní.

Každý zaměstnanec dostane prostřednictvím zaměstnavatele od správy sociálního zabezpečení osobní identifikační číslo (OIC) jako celoživotní identifikátor částečně nahrazující rodné číslo. Osobní identifikační číslo dostane pro své zaměstnance každý zaměstnavatel a během dubna si bude muset ve svém software tato čísla spárovat s jednotlivými zaměstnanci. Ke každému pracovnímu poměru včetně zaměstnání na dohodu o provedení práce nebo dohodu o pracovní činnosti dostane zaměstnavatel unikátní identifikátor každého jednoho zaměstnání, který bude následně používat v hlášení.

Jednotlivé části formuláře

Přesný obsah měsíčního hlášení stanoví nařízení vlády k provedení zákona o jednotném měsíčním hlášení zaměstnavatele. Formulář jednotného měsíčního hlášení zaměstnavatele v zásadě obsahuje tři části.

Souhrnná část zahrnuje identifikační údaje zaměstnavatele, údaje o měsíci, za který se hlášení podává, a souhrnné finanční informace.

Pojistná část obsahuje údaje o odvodech na sociální pojištění.

Individualizovaná část obsahuje údaje o každém zaměstnanci a jeho pracovněprávním vztahu, včetně informací o pracovní neschopnosti, čerpání rodičovské dovolené atd.

Údaje ve formuláři

Kompletně vyplněný formulář bude tedy zahrnovat následující údaje:

- identifikaci zaměstnavatele (IČO, DIČ, číslo účtu, variační symbol),
- úhrn sražených záloh na dani z příjmů,
- úhrn daňových bonusů,
- průměrný počet zaměstnanců,
- úhrn vyměřovacích základů pro pojistné (sociální + zdravotní).
- identifikaci zaměstnance (rodné číslo / osobní identifikátor, jméno a příjmení),
- druh pracovního vztahu (pracovní poměr, DPČ, DPP),
- datum vzniku a skončení zaměstnání, důvod skončení,
- zúčtovaný příjem v daném měsíci,
- vyměřovací základ pro pojistné,
- počet dnů důchodového pojištění,
- doba trvání zaměstnání v měsíci (od–do),
- případné doby důležité pro dávky (nemoc, ošetrovné, mateřská),
- údaje o daňových slevách a zvýhodněních (sleva na poplatníka, děti atd.),
- odvody na penzijní spoření nebo životní pojištění, pokud jsou.

Souhrnná část hlášení je základem pro novou evidenci zaměstnavatelů. Většinu zaměstnavatelů zapíše do evidence z moci úřední ještě v dubnu Česká správa sociálního zabezpečení na základě dat od Finanční správy. Bude však na jednotlivých zaměstnavatelích, aby do konce dubna doplnili některé údaje. Do evidence zaměstnavatelů bude také potřeba nahlásit mzdovou účtárnu (nebo mzdové účtárny) spolu s informacemi, pro které zaměstnanec účtárna vede evidenci mezd.

Dále bude potřeba „doevidovat“ zaměstnance, tedy do evidence zaměstnanců zapsat údaje o všech stávajících zaměstnancích, které by snad ČSSZ neměla dosud v registru pojištěnců. To se týká i bývalých zaměstnanců, kteří od zaměstnavatele odešli od 1. ledna do 31. března 2026. Zaměstnance, které bude zaměstnavatel přijímat od 1. dubna 2026, bude třeba nahlásit do osmi dnů od jejich nástupu do práce, s výjimkou cizinců, které je nutné nahlásit ještě před nástupem do zaměstnání. Od 1. července 2026 se pak povinnost hlásit nového zaměstnance sjednotí a také tuzemského zaměstnance bude potřeba hlásit před nástupem do zaměstnání.

Sankce za nedodržení povinností

Za neodevzdání nebo chyby v měsíčním hlášení zaměstnavatele bude hrozit několik sankcí. Pokud zaměstnava-

tel nenahlásí sebe nebo své zaměstnance do příslušných evidencí, může dostat pokutu až 100 000 Kč. Pokud hlášení neodevzdá včas nebo neprovede včas opravu, Česká správa sociálního zabezpečení mu může uložit pokutu až 5 000 Kč za každého dotčeného zaměstnance.

Po odeslání hlášení proběhne na České správě sociálního zabezpečení první automatická kontrola, a pokud se v

hlášení objeví nějaký nedostatek, systém hned odešle zpátky informaci se seznamem chyb a jejich popisem. Pokud v hlášení zůstane chyba i po uplynutí lhůty, Česká správa sociálního zabezpečení už pošle formální výzvu k opravě, která se podle závažnosti bude opravovat buď v podaném hlášení nebo pomocí opravného hlášení.

PŘEVODNÍ CENY A SOUVISLOST NÁKLADŮ S POSKYTOVANÝMI SLUŽBAMI

Pouhé zahrnutí nákladů do kalkulace převodní ceny metodou Cost+ nenaplnuje podmínku úzkého vztahu mezi náklady a výnosy. Skutečnost, že každý náklad je následně zohledněn v kalkulaci ceny, automaticky neznamená, že přispívá k tvorbě zdanitelného příjmu (výnosu) ve smyslu daňového práva. Samotné smluvní nastavení odměny mezi spojenými osobami není bez dalšího způsobilé prokázat přímou souvislost konkrétních nákladů s konkrétními výnosy. Za přímou souvislost mezi náklady a výnosy nelze považovat samotnou skutečnost, že tyto náklady byly zahrnuty do kalkulace ceny podle smlouvy uzavřené se spojenou osobou.

Požadavku na přezkoumatelnost rozhodnutí dostojí soud i tehdy, pokud své závěry postaví na ucelené argumentaci, která věcně pokryje všechny argumentační pozice stěžovatele. Není tedy nezbytné, aby se soud výslovně vyjádřil ke každé jednotlivé námitce, pokud z celkového kontextu rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že se jí zabýval a že jeho právní závěry zahrnují i její (byť i jen implicitní) vypořádání. Tento přístup je v souladu s ustálenou judikaturou, podle níž přezkoumatelnost rozhodnutí nevyžaduje mechanické reagování na každé jednotlivé tvrzení účastníka řízení, nýbrž postačuje, pokud je z odůvodnění rozhodnutí zřejmé, jakým způsobem soud dospěl ke svému závěru a jak se vypořádal s podstatou věci.

Tyto závěry vyplývají z jednoho z nejnovějších rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 12. září 2025, č. j. 3 Afs 14/2024-62.

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobkyně ELI LILLY ČR, s. r. o., se sídlem Praha 8, Pobřežní 394/12, zastoupené Mgr. Martinem Dolečkem, advokátem se sídlem Praha 4, Na strži 2102/61a, proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 15. 12. 2023, č. j. 3 Af 4/2020-48, takto:

Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

[1] Specializovaný finanční úřad (dále také „finanční úřad“) vydal dne 25. 10. 2018 dva dodatečné platební výměry na daň z příjmů právnických osob, a to za zdaňovací období od 1. 1. 2013 do 31. 12. 2013, č. j. 170157/18/4200-12776-203936, kterým žalobkyni doměřil podle § 147 a § 143 odst. 1 a 3 daňového řádu tuto daň ve výši 2 661 710 Kč, čímž žalobkyni podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu vznikla povinnost uhradit penále ve výši 20 % z uvedené částky (tj. 532 342 Kč), a dále za zdaňovací období od 1. 1. 2014 do 31. 12. 2014, č. j. 170172/18/4200-12776-203936, kterým žalobkyni doměřil daň ve výši 2 618 010 Kč, čímž žalobkyni vznikla povinnost uhradit penále ve výši 523 602 Kč (dále jen „dodatečné platební výměry“).

[2] Důvodem tohoto postupu bylo, že finanční úřad odmítl daňovou uznatelnost nákladů ve výši 4 038 373 Kč (prosinec 2012), 9 969 897,08 Kč (z roku 2013), 5 258 590 Kč (prosinec 2013) a 8 500 976,15 Kč (z roku 2014), zahrnujících například výdaje za stravování zaměstnanců nad limit, reprezentace, propagační předměty nad limit, daňově neuznatelné dary, nedaňové poplatky a penále, daňově neuznatelná manka a škody atd.

[3] Proti dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 12. 2019, č. j. 50438/19/5200-11434-701858, zamítl a dodatečné platební výměry potvrdil.

[4] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobu, kte-

rou městský soud shora nadepsaným rozsudkem zamítl. [5] V odůvodnění svého rozsudku městský soud uvedl, že předmětem nyní projednávané věci bylo posouzení, zda žalobkyně prokázala přímou souvislost mezi uplatněnými nedaňovými náklady a výnosy plynoucími ze Smlouvy o poskytování služeb (dále jen „Smlouva“) uzavřené dne 1. 11. 2010 se společností Eli Lilly Export S.A., jež je mateřskou společností mateřské společnosti stěžovatelky (pro zjednodušení je dále v textu uváděno pouze „mateřská společnost“) ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) záko-

DanoveZakony365.cz

DAŇOVÁ
JUDIKATURA

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

V ceně:

Díl VII.

SPV | SPOLEČNOSTI
PRO VÁS | PRODEJ
A ZAKLÁDÁNÍ
SPOLEČNOSTI

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

POHODA
Ekonomický software

na č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (dále jen „ZDP“). Konkrétně šlo o náklady typu stravného nad limit, náklady na reprezentaci, propagační předměty nad limit, daňově neuznatelné dary, nedaňové poplatky, penále apod.

[6] Městský soud konstatoval, že obdobnou žalobou téže žalobkyně se již zabýval ve věci sp. zn. 8 Af 82/2016, která se týkala zdaňovacího období roku 2011. Osmý senát vytkl žalovanému, že z jinak správné argumentace dovodil nesprávný paušální závěr o neuznatelnosti všech výdajů, a jeho rozhodnutí zrušil rozsudkem ze dne 1. 2. 2021, č. j. 8 Af 82/2016-81 (dále jen „rozsudek osmého senátu“). V nynější věci žalovaný tento přístup neopakoval a vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ze dne 27. 7. 2017, č. j. 9 Afs 231/2016-50, věc „Raiffeisenbank“), která odmítla požadavek na extrémně těsnou vazbu nákladů a výnosů ve smyslu přefakturace. Žalovaný se zabýval konkrétní povahou vazby mezi náklady a výnosy a městský soud jeho závěry považoval za přesvědčivé. Žalobkyně, obdobně jako ve věci sp. zn. 8 Af 82/2016, tvrdila, že přímá souvislost je dána již samotným mechanismem kalkulace ceny – každá 1 Kč nákladu má generovat 1,05 Kč výnosu, přičemž bez vynaložení nákladu by výnos nevznikl. Městský soud však již dříve konstatoval, že samotné nastavení převodních cen, byť navázané na náklady, neprokazuje, že tyto náklady skutečně souvisejí s poskytovanými službami. Cenotvorný mechanismus slouží pouze k určení ceny, nikoliv k prokázání věcné souvislosti nákladů s předmětem Smlouvy. Městský soud se rovněž ztotožnil s argumentací žalovaného, že přijetí výkladu žalobkyně by vedlo k nerovnosti mezi daňovými subjekty. Pokud by samotná cenotvorba postačovala k prokázání přímé souvislosti, znamenalo by to fakticky neomezenou možnost aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, čímž by došlo k obcházení § 25 ZDP a dalších ustanovení upravujících daňovou uznatelnost nákladů. Městský soud poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2021, č. j. 1 Afs 190/2021-30 (věc „Oriflame“) a dovodil, že přímou souvislost nelze dovozovat pouze z modelu financování žalobkyně, který zajišťuje úhradu všech nákladů mateřskou společností navýšenou o fixní marži.

[7] Dále se městský soud vyjádřil k aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP na náklady na reprezentaci, přičemž poukázal, na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2022, č. j. 2 Afs 139/2021-51, a ze dne 20. 12. 2022, č. j. 10 Afs 2021-55 (věc „Sellier & Bellot Trade“). Nejvyšší správní soud v obou případech popřel, že samotné doložení výše nákladů a jejich smluvní zakotvení postačuje k prokázání přímé souvislosti s výnosy. Takový postup odráží pouze ekonomickou logiku cenotvorby, nikoliv daňovou uznatelnost. Aby byly tyto náklady uznány, musí být prokázáno, že bez jejich vynaložení by k uzavření obchodu nedošlo, nebo by k němu došlo za méně výhodných podmínek. Městský soud proto i v této věci uzavřel, že samotné promítnutí nákladů do kalkulace příjmů neprokazuje přímou souvislost ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP.

[8] Městský soud upozornil, že sama žalobkyně v žalobě uvedla, že si je vědoma, že zvolený model financování (Cost+) nezakládá daňovou uznatelnost nákladů. Tvrdí však, že přímou souvislost pro účely § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP prokazuje jinak, konkrétně ve vztahu ke konkrétním výnosům; tuto argumentaci však dále nerozvedla ani v žalobě, ani v daňovém řízení. V daňovém řízení žalobkyně pouze odkázala na existenci Smlouvy, vystavené faktury a účetnictví. Přímou souvislost jednotlivých ná-

kladů s výnosy však netvrdila ani nedoložila, ačkoli byla daňovými orgány na nedostatečnost svých tvrzení upozorněna. Bylo na ní, zda zvolí jinou procesní strategii, nebo setrvá na dosavadním stanovisku. Judikatura opakovaně potvrzuje, že daňový subjekt musí prokázat pravdivost svých tvrzení, zejména pokud správce daně vyjádří důvodné pochybnosti. Nestací odkázat jen na účetnictví, pokud je jeho věrohodnost zpochybněna.

[9] Dále se městský soud zabýval otázkou rozložení důkazního břemene v daňovém řízení a dovodil, že žalobkyně neunesla již primární důkazní břemeno, neboť ani netvrdila, jak jednotlivé náklady souvisejí s výnosy. Omezila se na obecný odkaz na Smlouvu a přijaté platby, což nepostačuje. Žalobkyně neprokazovala, že jednotlivé náklady souvisejí s marketingovými službami. U některých nákladů (například stravování nad limit, penále) je absence souvislosti zjevná; u jiných nákladů (například reprezentace, propagační předměty) nelze souvislost vyloučit, avšak žalobkyně je blíže nespecifikovala. Žalovaný za ni nemohl domýšlet, komu náklady sloužily, ani zda by byly vynaloženy i bez úhrady mateřskou společností. Pokud žalobkyně netvrdila a neprokazovala přímou vazbu konkrétních nákladů ke službám poskytnutým zákazníkovi, nebyl správce daně povinen tuto souvislost zkoumat.

[10] Městský soud uvedl, že si je vědom, že Nejvyšší správní soud v jiné věci žalobkyně (rozsudek č. j. 3 Afs 54/2020-78) konstatoval, že příjemcem marketingových služeb je její mateřská společnost. Tento závěr ale není v projednávané věci zpochybněn; rozhodné je, zda jednotlivé náklady zahrnuté do kalkulace ceny s těmito službami přímo souvisely. To žalobkyně neprokázala.

[11] Ani tvrzení žalobkyně, že jí svědčilo legitimní očekávání založené na ustálené správní praxi, městský soud neakceptoval, neboť v projednávané věci taková praxe prokázána nebyla. Stanovisko Ministerstva financí ze dne 8. 3. 2004 bylo dle jeho názoru reakcí na konkrétní dotaz konkrétního subjektu a nelze z něj dovozovat obecně závaznou správní praxi. Žalobkyně navíc netvrdí ani nedoložila, že by ministerstvo tento přístup aplikovalo opakovaně.

[12] Pokud jde o výklad § 23 odst. 4 písm. e) ZDP, který je dle žalobkyně zrcadlovým ve vztahu k § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, nicméně nevyžaduje přímou souvislost, městský soud konstatoval, že žalovaný ve svém rozhodnutí uvedl, že i § 23 odst. 4 písm. e) ZDP vyžaduje úzký vztah mezi výnosy a dříve neuznanými náklady. Pouhé zahrnutí nákladů do kalkulace převodní ceny tuto podmínku nenaplní. Přijetí výkladu žalobkyně by vedlo k neomezenému uplatnění tohoto ustanovení, což by bylo v rozporu se zásadou rovného přístupu k daňovým subjektům. Městský soud považoval odůvodnění žalovaného s ohledem na formulaci žalobních námitek za dostatečné. Žalobkyně přitom v žalobě neuvedla samostatnou argumentaci k možnému výkladu § 23 odst. 4 písm. e) ZDP nevyžadujícímu prokázání přímé souvislosti. Žalovaný v napadeném rozhodnutí její tvrzení nerozporoval, pouze, obdobně jako u výkladu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, vyložil, že podmínka souvislosti nebyla splněna (ze stejných důvodů) per se. K těmto důvodům se žalobkyně v žalobě vyjádřila pouze v souvislosti s § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP a městský soud její argumentaci vypořádal; není přitom oprávněn překračovat meze žalobních bodů.

[13] Proti napadenému rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) obsáhlou kasační stížnost (22 stran), jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[14] Stěžovatelka úvodem kasační stížnosti považovala za nezbytné uvést skutkový a procesní kontext napadeného rozhodnutí, které nebylo vydáno izolovaně, ale v rámci širšího souboru kontrolních postupů daňových orgánů zaměřených na ověření její daňové povinnosti na dani z příjmů a DPH za více zdaňovacích období. Od roku 1995 stěžovatelka působí jako distribuční subjekt skupiny Eli Lilly v České republice, kde zajišťuje dovoz a distribuci léčiv a současně vykonává marketingové aktivity na podporu jejich prodeje. V rámci dodavatelského řetězce nakupuje léčiva od společnosti Eli Lilly Export S.A. a dodává je lokálním distributorům v ČR a SR. Marketingové služby poskytuje na základě Smlouvy. Smlouva definuje rozsah služeb jako reklamní činnost, výzkum trhu, PR aktivity, informování odborné veřejnosti a edukaci pacientů. Cílem je podpora podnikání zadavatele (společnost Eli Lilly Export S. A.) na trzích v ČR a SR. Odměna za tyto služby je stanovena jako součet přímých a nepřímých provozních nákladů stěžovatelky navýšený o 5 % marži. V letech 2012–2019 provedl finanční úřad u stěžovatelky několik kontrolních postupů zaměřených na období 2011–2016, jejichž předmětem bylo opakované a podrobné prověřování plnění dle Smlouvy, a to z různých hledisek.

[15] Finanční úřad zahájil u stěžovatelky dne 15. 11. 2012 daňovou kontrolu za zdaňovací období roku 2011, na jejímž základě byl dne 26. 1. 2015 vydán dodatečný platební výměr. V rámci této kontroly správce daně uznal aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP na nedaňové náklady (například reprezentace, dary) jako oprávněnou a v souladu se zákonem. Stěžovatelka však napadla následně vydaný dodatečný platební výměr odvoláním, jímž uspěla – žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 10. 2016, č. j. 46544/16/5200-11434-701858 (dále jen „první rozhodnutí žalovaného“) vyhověl všem jejím námitkám. Současně však zpochybnil právní názor finančního úřadu ohledně aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) a § 23 odst. 4 písm. e) ZDP. Proti rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka správní žalobu, již městský soud rozsudkem osmého senátu vyhověl. Městský soud konstatoval, že § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP je na daný typ nákladů obecně aplikovatelný a že žalovaný pochybil, pokud tyto náklady paušálně vyloučil bez dalšího dokazování. Uložil žalovanému, aby buď náklady uznal, nebo provedl dokazování k jejich přímé souvislosti s výnosy z marketingových služeb.

[16] Daňové řízení v nyní posuzované věci navazuje na předchozí řízení za rok 2011. Vzhledem k věcné shodě s řízením za rok 2011 nebylo prováděno rozsáhlé dokazování. Argumentace správce daně ve zprávách pro roky 2013 a 2014 vycházela z právního názoru vyjádřeného v prvním rozhodnutí žalovaného, které však bylo následně zrušeno rozsudkem osmého senátu.

[17] Finanční úřad provedl daňové kontroly též na DPH za jednotlivá zdaňovací období let 2011 až 2016. I tyto kontroly vyústily v doměření daně, přičemž správnost doměrků byla potvrzena v odvolacím řízení a aprobována městským soudem. Nejvyšší správní soud v několika rozsudcích (např. č. j. 3 Afs 54/2020-73, č. j. 7 Afs 279/2021-59 a č. j. 6 Afs 125/2022) nicméně v těchto věcech vyhověl kasačním stížnostem stěžovatelky a zrušil i všechny dodatečné platební výměry. Stěžovatelka si je vědoma, že předmětem odkazovaných řízení byla jiná právní otázka, konkrétně, zda distribuce léčiv a poskytování marketingových služeb představují z pohledu DPH samostatná plnění, nicméně i v těchto řízeních bylo dokazováno faktické plnění dle Smlouvy, tedy skutkové shodné okolnosti jako v nyní posuzované věci. Význam-

né je rovněž to, že bylo jednoznačně potvrzeno, že příjemcem marketingových služeb je mateřská společnost stěžovatelky, nikoliv koncoví zákazníci. Tento závěr převzal i městský soud v nyní napadeném rozsudku.

[18] Pokud jde o samotnou právní argumentaci, stěžovatelka předně namítá, že se městský soud v nyní napadeném rozsudku bez dostatečného odůvodnění odchýlil od svých závěrů vyslovených v rozsudku osmého senátu. V nyní souzené věci soud sice tvrdí, že rozhodnutí žalovaného již netrpí stejnou vadou, neboť vychází z judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek ve věci „Raiffeisenbank“), nicméně podle stěžovatelky tento závěr neodpovídá obsahu správního spisu. Ani v řízení za roky 2013 a 2014 totiž daňové orgány nevedly dokazování k otázce přímé souvislosti jednotlivých nákladů s výnosy, nezpochybňovaly tvrzení stěžovatelky, nevyzývaly ji k doplnění důkazů a fakticky setrvaly na výkladu, který § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP zužuje na případy přefakturace. Stěžovatelka dále poukazuje na to, že v řízení za rok 2011 žalovaný po zrušujícím rozsudku městského soudu dokazování doplnil, což vedlo k novému rozhodnutí ze dne 6. 1. 2022. Z uvedeného vyplývá, že městský soud v nyní napadeném rozsudku rozhodl v rozporu se svým předchozím právním názorem, aniž by dostatečně vysvětlil, proč považuje skutkovou a právní situaci za odlišnou. Takový postup je podle stěžovatelky překvapivý a porušuje princip legitimního očekávání a předvídatelnosti soudního rozhodování.

[19] Daňové řízení za roky 2013 a 2014 bylo přímým pokračováním řízení za rok 2011. Tuto návaznost potvrzuje nejen časová souslednost jednotlivých kroků správce daně, ale i obsah zpráv o daňové kontrole a rozhodnutí žalovaného, které vycházely z právních závěrů obsažených v prvním rozhodnutí žalovaného. Z odůvodnění nyní napadeného rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že daňové orgány považovaly skutkovou i právní situaci za shodnou s rokem 2011. Argumentace stěžovatelky tak logicky reagovala na právní názory, které již byly městským soudem v předchozím řízení označeny za nesprávné, zejména pokud šlo o paušální odmítnutí aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP mimo případy přefakturace.

[20] Stěžovatelka sice připouští, že žalovaný ve svém rozhodnutí formálně zohlednil rozsudek ve věci „Raiffeisenbank“ a navazující judikaturu, nicméně podle jejího názoru nedošlo k reálnému posunu v právním hodnocení. Žalovaný nepřistoupil k doplnění dokazování, nevyložil pojem „přímá souvislost“ a stěžovatelku nevyzval k prokázání, že bez daných nákladů by nebylo možné plnění dle Smlouvy poskytnout. Takový postup byl uplatněn až v řízení za rok 2011 po zrušujícím rozsudku městského soudu, nikoli v nyní projednávané věci. To potvrzuje, že daňové orgány nadále zastávaly výklad, podle něhož je § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP použitelný pouze na přefakturace. Městský soud v napadeném rozsudku přesto dospěl k odlišnému závěru, než ve věci za rok 2011, aniž by dostatečně vysvětlil, proč považuje skutkovou a právní situaci za odlišnou. Důsledkem je, že dvě skutkově i právně shodné věci jsou posouzeny rozdílně, přičemž stěžovatelce bylo v řízení za roky 2013 a 2014 upřeno právo na řádné dokazování a následný soudní přezkum, zda své důkazní břemeno unesla. Stěžovatelka považuje napadený rozsudek za překvapivý, což představuje porušení zásady právní jistoty a předvídatelnosti rozhodování. Dodává, že neviděla důvod doplňovat vyjádření v nyní projednávané věci, neboť podle ustálené judikatury je těžištěm dokazování daňové řízení, nikoli řízení před správním soudem.

[21] Další námitkou stěžovatelka míří proti závěru měst-

ského soudu, dle kterého byla řádně informována o nedostatečnosti svých tvrzení ohledně přímé souvislosti nákladů s výnosy, a tudíž neunesla své důkazní břemeno. Tento závěr je podle ní v rozporu s ustálenou judikaturou k rozložení důkazního břemene v daňovém řízení, dle které je daňový subjekt povinen prokazovat pouze ty skutečnosti, které sám tvrdí, a to zejména prostřednictvím účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně musí své pochybnosti řádně odůvodnit a identifikovat konkrétní okolnosti, které činí účetnictví nevěrohodným. Teprve poté přechází důkazní břemeno zpět na daňový subjekt. Stěžovatelka je přesvědčena, že své primární důkazní břemeno splnila. V průběhu daňové kontroly předložila hlavní knihy za roky 2013 a 2014, položkový rozpis nákladových a výnosových účtů, tabulky specifikující náklady zahrnuté do fakturace dle Smlouvy a výpočet nedaňových nákladů dle § 25 ZDP, u nichž uplatnila § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Tím doložila, že tyto náklady byly vynaloženy v souvislosti s poskytováním marketingových služeb. Správce daně tyto důkazy nijak nezpochybnil, nevyjádřil konkrétní pochybnosti a nevyzval stěžovatelku k jejich doplnění. Přesto městský soud dospěl k závěru, že důkazní břemeno nebylo stěžovatelkou uneseno, aniž by bylo prokázáno, že správce daně své vlastní důkazní břemeno unesl. Takový závěr je v rozporu s principy spravedlivého daňového řízení a judikaturou Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu.

[22] Stěžovatelka zdůrazňuje, že v průběhu daňového řízení opakovaně deklarovala ochotu předložit další, podrobnější účetní údaje, včetně faktur a příloh s kalkulací cen. Tuto nabídku správce daně ignoroval a bez dalšího uzavřel, že stěžovatelka neprokázala přímou souvislost mezi nedaňovými náklady a výnosy. Přitom měl možnost ověřit vazbu mezi náklady a výnosy jak v účetnictví, tak na úrovni jednotlivých dokladů. Daňové orgány neuvedly žádné konkrétní pochybnosti o věrohodnosti či správnosti předložených účetních údajů. Neformulovaly vlastní výklad pojmu „přímá souvislost“ a omezily se na obecná tvrzení o nedostatečné intenzitě vazby mezi náklady a výnosy, bez jakékoli konkretizace. Správce daně je přitom povinen vymezit, co má být prokázáno, a vést s daňovým subjektem dialog o důkazních prostředcích. Cílem důkazního řízení není „nachytat“ daňový subjekt, ale zjistit skutkový stav. V nyní posuzované věci však žádný takový dialog neproběhl, což pramení z toho, že daňové orgány považovaly § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP za zcela neaplikovatelný na daný případ. Za těchto okolností nelze podle stěžovatelky uzavřít, že správce daně unesl své důkazní břemeno a že stěžovatelka neunesla to své. Závěr městského soudu o neunesení důkazního břemene je proto nesprávný a nezákonný.

[23] Stěžovatelka konečně namítá, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, neboť městský soud založil své závěry na skutečnostech, které neodpovídají obsahu správního spisu. Konkrétně v odst. 78 a 79 odůvodnění rozsudku uvedl, že stěžovatelka neunesla ani primární důkazní břemeno, neboť údajně pouze obecně odkazovala na existenci Smlouvy a výpočetní mechanismus ceny, aniž by tvrdila či prokazovala, že jednotlivé náklady souvisejí s poskytovanými marketingovými službami. Tento závěr však neodpovídá realitě. Stěžovatelka opakovaně tvrdila, že mezi konkrétními náklady a výnosy existuje přímá vazba, neboť každý náklad se promítá do konkrétní faktury vystavené dle Smlouvy. Tuto vazbu označila za příčinnou souvislost, nikoli pouze za účetní úměru. Tento výklad byl navíc v minulosti akceptován i některými krajskými soudy a až rozsudek

Oriflame z října 2021 výslovně vymezil, že taková úměra sama o sobě přímou souvislost nezakládá. Stěžovatelka v průběhu řízení opakovaně předkládala tabulky, účetní výpisy a specifikace nákladů, včetně jejich rozlišení podle účtů a měsíců. U nákladů, u nichž dovozovala přímou souvislost s marketingovými službami, aplikovala § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP; u ostatních, byť hrazených mateřskou společností, daňovou uznatelnost neuplatnila. Z charakteru nákladů (například dary nemocnicím, propagační předměty, náklady na semináře a kongresy) a z popisu služeb ve Smlouvě vyplývá jejich věcná souvislost s marketingovou činností. Tuto souvislost stěžovatelka nejen tvrdila, ale i doložila. Daňové orgány přitom v průběhu řízení nevnesly žádné konkrétní pochybnosti o věcné či obsahové souvislosti těchto nákladů s plněním dle Smlouvy. Navíc správce daně měl k dispozici informace z předchozích kontrolních postupů, včetně kontrol DPH, kde byla marketingová činnost stěžovatelky detailně popsána a ověřována. Stěžovatelka rovněž výslovně uvedla, že aplikaci § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP nezakládá na metodě Cost+, ale na konkrétním smluvním ujednání o ceně za poskytnuté služby. Argumentace založená na převodních cenách byla pouze podpůrná. Závěr soudu, že stěžovatelka o věcné souvislosti nákladů netvrdila ani nevedla důkazní řízení, je proto nesprávný a nepodložený. Míra detailu tvrzení a dokazování odpovídala průběhu řízení, v němž správce daně žádné pochybnosti neindikoval.

[24] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na svá předchozí podání, která i nadále považuje za součást své argumentace. K námitce stěžovatelky ohledně odchýlení se od rozsudku osmého senátu uvedl, že si byl městský soud této věci vědom a výslovně vysvětlil její odlišnosti. Městský soud správně zohlednil rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci Raiffeisenbank a pojem „přímá souvislost“ vyložil v souladu s judikaturou jako dostatečně intenzivní a nezprostředkovanou logickou vazbu mezi náklady a výnosy.

[25] Žalovaný dále nesouhlasí s tvrzením stěžovatelky, že rozsudek ve věci Raiffeisenbank neměl na posuzovanou věc dopad. Podle něj bylo odvolání zamítnuto nikoli kvůli nesprávnému právnímu výkladu, ale proto, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno ohledně přímé souvislosti nákladů s výnosy. Výklad pojmu „přímá souvislost“ byl dle žalovaného v souladu s rozsudkem osmého senátu, rozsudek není překvapivý, je řádně odůvodněn a odpovídá skutkovému stavu i judikatuře.

[26] Rovněž tvrzení, že stěžovatelka nebyla informována o nedostatečnosti svých tvrzení, žalovaný odmítá. Uvádí, že stěžovatelka v žalobě nenamítala neunesení důkazního břemene správcem daně, a tato námitka je proto dle § 104 odst. 4 s. ř. s. nepřijatelná. Z procesní opatrnosti nicméně poukazuje na výzvy ze dne 14. 8. 2017 a 14. 6. 2018, jimiž byla stěžovatelka vyzvána k doložení přímé souvislosti mezi nedaňovými náklady a výnosy. Podle žalovaného z těchto výzev plyne, že správce daně se podklady zabýval, avšak neshledal, že by tuto přímou souvislost prokazovaly. Stěžovatelka předložila účetní výkazy a tabulky, avšak nepodepřela je konkrétním tvrzením. Argumentace založená na kalkulačním mechanismu ceny dle smlouvy (Cost+) podle judikatury Nejvyššího správního soudu (například ve věcech Raiffeisenbank, Oriflame, Sellier & Bellot Trade) sama o sobě nepostačuje.

[27] Žalovaný uzavřel, že městský soud reagoval na argumentaci stěžovatelky, zabýval se smluvním mechanismem (Cost+) i obsahem Smlouvy. Stěžovatelka podle něj nekonkretizovala vazbu nákladů na výnosy, přičemž městský soud správně poukázal na náklady, které s marketin-

gem zjevně nesouvisí, k čemuž se ale stěžovatelka nevyjádřila; tvrzení, že ve věci bylo vycházeno i ze skutečností mimo spis, neodpovídá realitě.

[28] Stěžovatelka obsáhle v replice (14 stran) fakticky zopakovala kasační námitky. Tvrdí, že žalovaný nerespektoval právní názor městského soudu ve věci sp. zn. 8 Af 82/2016, neprovedl řádné dokazování a neidentifikoval konkrétní nedostatky v předložených důkazech. Namítá, že řízení probíhalo podle výkladu, který byl později označen za nezákonný, a že nebyla informována o změně právního posouzení (§ 115 odst. 2 daňového řádu). Stěžovatelka předložila účetní doklady, které prokazují souvislost nákladů s marketingem, proti čemuž daňové orgány nevznesly konkrétní pochybnosti. Trvá na tom, že důkazní břemeno unesla, a že správce daně měl povinnost sdělit své pochybnosti, což neučinil. Opakovaně nabízela součinnost, na kterou správce daně nereagoval; tím byla porušena zásada rovnosti a předvídatelnosti rozhodování.

[29] Žalovaný v duplice setrval na svých tvrzeních. Zopakoval, že stěžovatelka v žalobě nevznesla námitku ohledně důkazního břemene správce daně, a tato kasační námitka je proto nepřipustná. Stěžovatelka byla opakovaně vyzvána k doložení přímé souvislosti a byla si vědoma, že důkazní břemeno neunesla. K odlišnému právnímu názoru podle názoru žalovaného nedošlo, pouze došlo k jeho precizaci s odkazem na judikaturu. Rozdílný postup v řízeních týkajících se roků 2011 a 2013–2014 bylo dáno tím, že první rozhodnutí bylo zrušeno soudem. V obou případech však správce daně vycházel ze stejného výkladu a dospěl ke stejnému závěru.

[30] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti a z důvodů v ní uplatněných (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[31] Úvodem je třeba upozornit, že jakkoli je kasační stížnost je jako celek přípustná, neplatí to pro všechny stěžovatelkou uplatněné námitky. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je kasační stížnost nepřipustná tehdy, opírá-li se výlučně o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí je napadáno, ač tak učinit mohl. Uvedené ustanovení vyjadřuje zásadu koncentrace řízení, která je imanentní povaze kasačního přezkumu jakožto mimořádného opravného prostředku. Z judikatury vyplývá, že nepřipustnost se může vztahovat i na jednotlivé námitky v rámci jinak přípustné kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud v tomto smyslu opakovaně zdůrazňuje, že účastník řízení je povinen uplatnit veškeré relevantní námitky již v řízení před krajským (městským) soudem. Pokud tak neučiní, ač mu v tom nebránila žádná objektivní překážka, nese riziko, že tyto námitky již nebude možné v řízení o kasační stížnosti meritorně posoudit (srov. například rozsudek ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006-155, publ. pod č. 1743/2009 Sb. NSS. Výjimku z této zásady může představovat pouze situace, kdy by stěžovatelka nemohla námitku uplatnit dříve z důvodu objektivní nepředvídatelnosti, například v důsledku zásadní změny judikatury, což však v projednávané věci nenastalo.

[32] V nyní projednávané věci stěžovatelka v kasační stížnosti nově namítá, že ze strany správce daně nebyla dostatečně informována o nedostatečnosti svých tvrzení ohledně přímé souvislosti nákladů s výnosy, respektive že s ní nebyl veden dialog, který by jí umožnil reagovat na vzniklé pochybnosti správce daně. Tuto argumentaci

dále rozvíjí v tom směru, že správce daně neunesl své důkazní břemeno a že na ni tak nemohlo přejít břemeno tvrzení a důkazní. V této souvislosti rovněž namítá, že žalovaný nepostupoval v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu, neboť jí neinformoval o změně svého právního náhledu na projednávanou věc. Tyto námitky však nemají předobraz v žalobních tvrzeních, která stěžovatelka uplatnila v řízení před městským soudem. V žalobě brojila především proti nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a proti nesprávnému výkladu a aplikaci pojmu „přímá souvislost“ mezi náklady a výnosy. Argumentace týkající se absence dialogu mezi správcem daně a daňovým subjektem, neunesení důkazního břemene správcem daně a porušení § 115 daňového řádu představuje novum, které stěžovatelka v řízení před městským soudem neuplatnila, ač jí v tom nebránila žádná objektivní překážka. Tyto námitky jsou proto nepřipustné.

[33] Ve zbytku kasační stížnosti není důvodná.

[34] Nejvyšší správní soud s ohledem na rozsah a způsob koncipování kasační stížnosti považuje za nutné uvést, že požadavku na přezkoumatelnost rozhodnutí dostojí i tehdy, pokud své závěry postaví na ucelené argumentaci, která věcně pokryje všechny argumentační pozice stěžovatelky. Jinými slovy, není nezbytné, aby se soud výslovně vyjádřil ke každé jednotlivé námitce, pokud z celkového kontextu rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že se jí zabýval a že jeho právní závěry zahrnují i její (byť i jen implicitní) vypořádání. Tento přístup je v souladu s ustálenou judikaturou, podle níž přezkoumatelnost rozhodnutí nevyžaduje mechanické reagování na každé jednotlivé tvrzení účastníka řízení, nýbrž postačuje, pokud je z odůvodnění rozhodnutí zřejmé, jakým způsobem soud dospěl ke svému závěru a jak se vypořádal s podstatou věci (srov. například nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1534/08, či rozsudky tohoto soudu ze dne 23. 12. 2015, č. j. 2 As 44/2013-125, ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19, ze dne 30. 6. 2021, č. j. 10 Azs 74/2021-38, nebo ze dne 17. 3. 2022, č. j. 2 Afs 240/2021-34).

[35] Vzhledem k tomu, že v projednávané věci není mezi účastníky řízení sporná skutková stránka věci, která byla ostatně částečně rekapitulována již v rámci shrnutí kasačních námitek, není nezbytné skutkový stav znovu podrobně rekapitulovat, a v souladu s principem procesní ekonomie postačuje v tomto ohledu odkázat na odůvodnění rozhodnutí žalovaného a rozsudku městského soudu.

[36] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval vypořádáním námitek nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť pouze rozhodnutí, které splňuje požadavky na přezkoumatelnost, může být předmětem meritorního přezkumu. Podle ustálené judikatury tohoto soudu je rozhodnutí nepřezkoumatelné zejména tehdy, pokud z něj není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při hodnocení důkazů a při aplikaci právních norem na zjištěný skutkový stav, nebo pokud se nevypořádal s podstatnými žalobními námitkami (srov. například rozsudky ze dne 22. 3. 2005, č. j. 4 As 9/2003-55, č. 558/2005 Sb. NSS, nebo ze dne 28. 6. 2012, č. j. 1 As 51/2012-217, č. 2672/2012 Sb. NSS).

[37] Dle stěžovatelky je nepřezkoumatelným závěr městského soudu, že v daňovém řízení neunesla již primární důkazní břemeno, neboť netvrdila a neprokazovala, že se jednotlivé náklady vztahovaly k marketingovým službám, respektive že nerozlišovala jednotlivé skupiny nákladů a nebylo tak jasné, zda se jedná o náklady na propagaci. Vzhledem k závěru městského soudu uvedeného

zejména v odst. 78 a 79 odůvodnění jeho rozsudku považuje stěžovatelka rozsudek za nepřezkoumatelný, neboť městský soud své závěry založil na skutečnostech, které neplynou ze spisového materiálu, nebo jsou s nimi v rozporu.

[38] Nejvyšší správní soud považuje rozsudek městského soudu za přezkoumatelný. Z odůvodnění rozsudku je jasně seznatelné, jaké důvody vedly městský soud k výroku o zamítnutí žaloby, jakož i to, na základě jakého skutkového stavu a právních úvah dospěl ke svým závěrům. Přezkoumatelnost nosných důvodů, na nichž stojí napadený rozsudek, je ostatně zřejmá již jen z toho, že stěžovatelka s těmito závěry obsáhle věcně polemizuje, což by u nepřezkoumatelného rozsudku bylo vyloučeno.

[39] Jakkoli tedy není důvodné tvrzení stěžovatelky o nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neznamená to, že by nemohl být potenciálně naplněn jiný důvod pro zrušení tohoto rozsudku podřaditelný pod § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a sice jiná vada řízení, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí; takovou skutečnost musí kasační soud zohlednit ex officio, tedy i pokud není kasační stížností namítána (viz § 109 odst. 4 věta za středníkem s. ř. s.).

[40] Nejvyšší správní soud zjistil, že městský soud pochybil při aplikaci dispozitivní zásady řízení. Zabýval se tedy před vlastním vypořádáním jednotlivých kasačních námitek tím, zda toto pochybení nemělo vliv na zákonnost jeho rozsudku; v takovém případě by bylo nutno napadený rozsudek zrušit per se.

[41] Přezkum rozhodnutí správních orgánů ve správním soudnictví je koncipován jako přezkum prováděný v mezích žalobních bodů, je tedy ovládán přísnou dispozitivní zásadou vyjádřenou v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Odehrává se tedy výlučně v rozsahu žaloby a z důvodů v ní uvedených (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, část IV.). Zákon tak klade na žalobce povinnost, aby v rámci zákonné lhůty pro podání žaloby formuloval konkrétní žalobní body, které vymezí rámec přezkumu prováděného soudem. Správní soud tedy není oprávněn provádět plošnou kontrolu zákonnosti správního rozhodnutí, nýbrž je vázán rozsahem uplatněných žalobních bodů [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Výjimku z tohoto pravidla představují pouze případy, kdy je správní rozhodnutí stíženo vadami, k nimž je soud povinen přihlídnout z úřední povinnosti, jako je například nicotnost rozhodnutí (§ 76 odst. 2 s. ř. s.), jeho nepřezkoumatelnost nebo jiné závažné procesní vady, které mají již ze své podstaty vliv na zákonnost rozhodnutí (srov. například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Afs 67/2012-48, nebo ze dne 23. 4. 2020, č. j. 1 Afs 479/2019-30).

[42] Správní soud tedy není oprávněn (a tím méně povinen) za žalobce domýšlet či doplňovat žalobní námítky, které nebyly v žalobě výslovně uplatněny, respektive přezkoumávat napadené rozhodnutí z jiných, než žalobcem uplatněných důvodů. Takový postup je v rozporu nejen s principem dispozitivní zásady, ale i s principem rovnosti účastníků řízení, jak je zakotven v čl. 96 odst. 1 Ústavy, čl. 37 odst. 3 Listiny základních práv a svobod a § 36 odst. 1 s. ř. s. Pokud by soud založil své rozhodnutí na právních nebo skutkových úvahách, které nebyly předmětem žaloby, a k nimž se tak účastníci nemohli vyjádřit, jednalo by se nadto o rozhodnutí překvapivé, které by mohlo vést k porušení práva na spravedlivý proces. Požadavek na předvídatelnost rozhodování a možnost účastníků řízení vyjádřit se ke všem relevantním skutečnostem byl

opakovaně potvrzen v judikatuře Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu (srov. například nálezy Ústavního soudu ze dne 4. 8. 1999, sp. zn. IV. ÚS 544/98, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78).

[43] Městský soud se v napadeném rozsudku zabýval otázkou rozložení důkazního břemene a jeho unesením stěžovatelkou v daňovém řízení nejen ve vztahu k žalobní námitce, kterou brojila proti výkladu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP (o této otázce bude věcně pojednáno dále), ale současně rozšířil své posouzení i na procesní strategii stěžovatelky jako takovou. Podle názoru městského soudu stěžovatelka neunesla již primární důkazní břemeno, neboť netvrdila přímou souvislost mezi jednotlivými nedaňovými náklady a výnosy (příjmy), a tuto souvislost se snažila prokázat toliko obecným poukazem na existenci Smlouvy, aniž by konkretizovala, jakým způsobem jednotlivé náklady souvisejí s poskytovanými marketingovými službami. Z tohoto důvodu pak podle městského soudu logicky nemohla předložit ani důkazní prostředky, které by takovou souvislost prokazovaly. Městský soud dále uvedl, že stěžovatelka neprokazovala, že se jednotlivé náklady vztahovaly ke konkrétním marketingovým službám, a dovedl, že již bez podrobnějšího zkoumání je zřejmé, že některé náklady s poskytováním marketingových služeb zjevně nesouvisí (například náklady na stravování zaměstnanců nad zákonný limit, nedaňové poplatky či penále) a u jiných nákladů, byť jejich souvislost není zcela zjevně vyloučena, nelze dospět k závěru o jejich přímé vazbě na generované výnosy. Podle městského soudu stěžovatelka jednotlivé skupiny nákladů nijak neodlišovala a k jejich povaze ani neuvedla žádné další skutečnosti. Daňové orgány pak podle názoru městského soudu nemohly za stěžovatelku domýšlet, zda se jednalo o náklady na její vlastní propagaci, či o náklady na propagaci mateřské společnosti, případně zda by mateřská společnost stěžovatelku financovala i bez vynaložení těchto nákladů.

[44] Tímto způsobem však městský soud překročil rámec soudního přezkumu vymezený žalobními body, neboť posuzoval unesení důkazního břemene stěžovatelkou i z hledisek, která neměla svůj předobraz v žalobě. Z pohledu posuzované věci je nicméně podstatné, že jakkoli se jednalo o posouzení jdoucí nad rámec žalobních námitek, městský soud své rozhodnutí opřel (rovněž) o vypořádání dalších, v žalobě výslovně uplatněných námitek, které shledal (rovněž) nedůvodnými. Jinak řečeno, městský soud neshledal důvodnou žádnou z řádně uplatněných námitek, ani námítku, kterou si sám „vytvořil“; tímto postupem tak nemohla být poškozena stěžovatelka (soud označil za nedůvodné něco, co vůbec netvrdila) ani žalovaný (překročení dispozitivní zásady nevedlo ke zrušení jeho rozhodnutí. Z tohoto důvodu neměla uvedená vada vliv na zákonnost napadeného rozsudku jako celku, a není tedy nutné z tohoto důvodu napadený rozsudek rušit.

[45] Pokud pak jde o kasační argumentaci stěžovatelky k vypořádání této „námítky“ městským soudem, z obsahu kasační stížnosti je patrné, že si stěžovatelka je vědoma, že její předchozí argumentace vycházela právě z nesprávného výkladu ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP [výdaji (náklady) jsou také výdaje (náklady), které nejsou výdaji (náklady) na dosažení, zajištění a udržení příjmů a jsou poplatníkem zcela nebo zčásti určeny k přeúčtování jiné osobě nebo je tato osoba povinna je uhradit na základě závazku nebo jiného právního předpisu, a to jen do výše příjmů (výnosů) z tohoto přeúčtování nebo

předpisu úhrady za podmínky, že tyto příjmy (výnosy) ovlivnily výsledek hospodaření ve stejném zdaňovacím období nebo ve zdaňovacích obdobích předcházejících; obdobně postupují poplatníci daně z příjmů fyzických osob, kteří nevedou účetnictví. Za přímou souvislost mezi náklady a výnosy totiž považovala již samotnou skutečnost, že tyto náklady byly zahrnuty do kalkulace ceny podle Smlouvy uzavřené se spojenou osobou. V kasační stížnosti však stěžovatelka zásadním způsobem mění svou argumentační linii a tvrdí, že již z účetních záznamů a dalších listin, které předložila v daňovém řízení, mělo být zřejmé, že rozlišovala mezi jednotlivými skupinami nákladů. Konkrétně uvádí, že náklady, u nichž podle jejího názoru neexistovala věcná a přímá souvislost s poskytováním marketingových služeb (například náklady na občerstvení při interních poradách), ponechala jako daňově neúčinné, a to i přesto, že k nim existoval související výnos podle Smlouvy. Reaguje tak na posouzení městského soudu, jímž však, jak bylo uvedeno, soud nepřipustně vybočil z mezí soudního přezkumu.

[46] Ačkoli tedy námitky stěžovatelky uvedené v předchozím odstavci lze z hlediska § 104 odst. 4 s. ř. s. považovat za přípustné, neboť představují reakci na konkrétní závěry městského soudu, Nejvyšší správní soud se jimi v tomto řízení nebude věcně zabývat. Důvodem je skutečnost, že městský soud nepřipustně vykročil mimo meze soudního přezkumu, a tudíž není důvod ani přezkoumávat jeho závěry, které neměly být vůbec vysloveny. Opačný postup by aproboval nepřipustné rozšíření předmětu řízení před správním soudem a narušení dispoziční zásady, která je základním stavebním kamenem soudního přezkumu ve správním soudnictví.

[47] Změna procesní strategie stěžovatelky, která v kasační stížnosti nově namítá jiné důvody ve vztahu k unesení důkazního břemene, je sice z hlediska její procesní obrany pochopitelná, neboť reaguje na popsany postup městského soudu, nicméně nemůže mít vliv na výsledek řízení. A to ani při zohlednění její argumentace, kterou poukazuje na odlišný přístup městského soudu a daňových orgánů v řízení vedeném ve věci zdaňovacího období roku 2011 (poté, co došlo ke zrušení prvního rozhodnutí žalovaného). Stěžovatelce totiž nic nebránilo, aby obdobnou argumentaci uplatnila již v žalobě, a to jak ve vztahu k přenosu důkazního břemene, tak i k tvrzenému nesprávnému vedení dokazování. Mohla rovněž již v žalobě poukázat na existenci listin ve spise, které podle jejího názoru prokazují unesení důkazního břemene jiným způsobem. Stěžovatelka v kasační stížnosti sama připouští, že byla připravena předložit další listinné důkazy, konkrétně faktury, které měly podle jejího názoru prokazovat přímou souvislost mezi konkrétními náklady a konkrétními výnosy. Přesto však tyto důkazní prostředky v průběhu daňového řízení nepředložila, a to ani poté, co byla správcem daně výslovně vyzvána k prokázání této souvislosti (ve výzvách ze dne 14. 8. 2017 a 14. 6. 2018) a nepřednesla ani žádná konkrétní tvrzení, proč považuje nedaňové náklady za přímo související s výnosy, kromě poukazu na smluvně dohodnutou cenotvorbu a výnos 55 % z každého nákladu. Je třeba připomenout, že není úlohou správce daně, aby daňovému subjektu určoval, jaké konkrétní důkazní prostředky má k prokázání svých tvrzení předložit. Daňový subjekt nese odpovědnost za to, že svá tvrzení doloží relevantními důkazy, a je na jeho procesní aktivitě, jaké důkazní prostředky k tomu zvolí. Správce daně je oprávněn vyzvat daňový subjekt k prokázání určitých skutečností, jak se i stalo v nyní projednávané věci, avšak není povinen suplovat jeho důkazní

iniciativu tím, že by za něj konkretizoval, jaké listiny má předložit (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2020, č. j. 9 Afs 171/2020-35, nebo ze dne 23. 3. 2022, č. j. 7 Afs 114/2020-29).

[48] Dále stěžovatelka namítá, že se městský soud v napadeném rozsudku bez náležitého odůvodnění odchýlil od právního názoru, který vyslovil ve svém předchozím rozhodnutí (rozsudku osmého senátu). Stěžovatelka v této souvislosti poukazuje na to, že skutkové i právní okolnosti obou případů měly být podle jejího názoru totožné, a proto považuje odlišný přístup městského soudu za překvapivý a rozporný s principem právní jistoty a předvídatelnosti soudního rozhodování.

[49] Podle ustálené judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu platí, že princip právní jistoty a předvídatelnosti soudního rozhodování neznamena absolutní závaznost předchozích rozhodnutí v individuálních věcech, nýbrž požaduje, aby bylo případné odchýlení od dříve zaujatého právního názoru řádně, srozumitelně a přesvědčivě odůvodněno. Nezdůvodněné odchýlení se od očekávaného výkladu podústavního práva může nést prvky nepřipustné libovůle a nepředvídatelnosti soudního rozhodování, což v ústavní rovině představuje porušení práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (srov. nálezk Ústavního soudu ze dne 24. 11. 2016, sp. zn. II. ÚS 2588/16, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 5. 2024, č. j. 9 As 66/2023-72).

[50] Z odůvodnění napadeného rozsudku je patrné, že městský soud si byl vědom existence svého předchozího rozsudku ve věci vedené pod sp. zn. 8 Af 82/2016, a že se s tímto rozhodnutím vypořádal způsobem, který odpovídá požadavkům na předvídatelnost a konzistentnost soudního rozhodování. V odst. 61 odůvodnění výslovně uvedl, v čem podle jeho názoru spočívají skutkové odlišnosti mezi oběma případy, a proč nelze závěry učiněné v odkazovaném rozsudku bez dalšího aplikovat na nyní projednávanou věc. Městský soud především zdůraznil, že v rozsudku osmého senátu vytkl žalovanému nesprávný paušální přístup k výkladu pojmu „přímá souvislost“ ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, kdy žalovaný tehdy považoval za daňově uznatelné pouze takové náklady, které vykazovaly velmi těsnou vazbu na výnosy, de facto přefakturaci. Tento přístup byl městským soudem shledán jako nepřiměřeně restriktivní a nedopovídající tehdy účinné právní úpravě.

[51] V nyní projednávané věci však podle městského soudu žalovaný postupoval odlišně. Zohlednil přitom relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, zejména rozsudek ve věci Raiffeisenbank, a na tomto základě provedl individuální posouzení povahy jednotlivých nákladů a výnosů stěžovatelky. Toto posouzení provedl s ohledem na konkrétní tvrzení stěžovatelky a důkazní prostředky, které byly v daňovém řízení předloženy. Městský soud tak v odůvodnění napadeného rozsudku vysvětlil, proč považuje skutkovou situaci v nyní projednávané věci za odlišnou, a proč se nejedná o případ, v němž by bylo namísto postupovat totožně jako v rozsudku osmého senátu.

[52] Podle názoru Nejvyššího správního soudu městský soud dostal povinnosti řádně odůvodnit, proč v nyní projednávané věci nepostupoval stejně, jako v rozsudku osmého senátu. Zda byl následně jeho postup při vypořádání jednotlivých žalobních námitek v souladu se zákonem, je již otázkou dalšího meritorního posouzení. Námitka stěžovatelky, že se městský soud bezdůvodně odchýlil od závěrů vyslovených v rozsudku osmého senátu, a že jeho

rozhodnutí je proto překvapivé a rozporné s principem právní jistoty, ovšem důvodná není.

[53] Ačkoli stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že i v nyní projednávané věci daňové orgány vykládaly ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP způsobem, který fakticky zužuje jeho aplikaci pouze na případy přefakturace, Nejvyšší správní soud takový závěr nesdílí. Z obsahu správního spisu, zejména z výzev správce daně, ze zprávy o daňové kontrole a z odůvodnění rozhodnutí žalovaného, je zřejmé, že se daňové orgány nezaměřily výlučně na formální konstrukci smluvního vztahu a přefakturaci nákladů, ale posuzovaly, zda stěžovatelka unesla důkazní břemeno ve vztahu k prokázání přímé souvislosti mezi jednotlivými konkrétními náklady a konkrétními výnosy (příjmy) v materiálním smyslu. Toto posouzení bylo vedeno v intencích judikatury Nejvyššího správního soudu, především s ohledem na rozsudek ve věci Raiffeisenbank, na který ostatně sama stěžovatelka v průběhu daňového řízení výslovně odkazovala, konkrétně v reakci na výzvu správce daně k doložení přímé souvislosti mezi konkrétními náklady a konkrétními výnosy ze dne 14. 6. 2018. V nyní posuzované věci tak daňové orgány aplikovaly ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP způsobem, který odpovídá jeho smyslu a účelu, a nikoli restriktivně, jak tomu bylo v případě daňového řízení vedeného za zdaňovací období roku 2011. Městský soud v projednávané věci postupoval v souladu se závěry uvedenými v rozsudku osmého senátu týkajícími se výkladu a aplikace ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Odchýlil se pouze v tom, že žalobu zamítl, a to s ohledem na (již) správný právní názor daňových orgánů na možnost aplikace uvedeného ustanovení.

[54] Konečně, pro posouzení správnosti závěrů městského soudu, považuje Nejvyšší správní soud za klíčové vyjasnění výkladu pojmu „přímá souvislost“, užitého v § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Právě otázka, zda stěžovatelkou uplatněné nedaňové náklady (které zahrnují mimo jiné náklady za stravování zaměstnanců nad limit, reprezen-tace, propagační předměty nad limit, daňově neuznatelné dary, nedaňové poplatky a penále, daňově neuznatelná manka a škody atd.) splňují podmínku přímé souvislosti s výnosy plynoucími ze Smlouvy, tvoří jádro sporu mezi účastníky řízení. Stěžovatelka v předchozích fázích řízení dovozovala existenci přímé souvislosti primárně ze Smlouvy a tam stanoveného modelu financování, který byl nastaven ve vztahu k její mateřské společnosti. Konkrétně argumentovala tím, že výše odměny, kterou od mateřské společnosti obdržela za poskytování marketin-gových služeb, byla stanovená smluvně jako součet přímých a nepřímých provozních nákladů, navýšený o pevně stanovenou přírážku ve výši 5 %. Jinými slovy, každý výdaj, který vynaložila, se podle jejího názoru přímo promítl do výše příjmu, který obdržela od své mateřské společnosti. Z tohoto smluvního ujednání stěžovatelka dovozovala, že veškeré náklady, které do této kalkulace vstupovaly, měly per se přímou souvislost s její podnikatelskou činností, a tedy i s dosažením zdanitelných příjmů. Tento výklad však nebyl akceptován ani žalovaným, ani městským soudem. Oba dospěli k závěru, že samotné smluvní nastavení odměny mezi spojenými osobami není bez dalšího způsobilé prokázat přímou souvislost konkrétních nákladů s konkrétními výnosy.

[55] Ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP představuje výjimku z obecného pravidla daňové uznatelnosti výdajů (nákladů), jak je formulováno v § 24 odst. 1 téhož zákona. Zatímco podle obecného pravidla jsou daňově uznatelné pouze ty výdaje, které byly vynaloženy na dosaže-

ní, zajištění a udržení zdanitelných příjmů, uvedené speciální ustanovení umožňuje uznat i takové výdaje, které tuto podmínku nesplňují, avšak vykazují s těmito příjmy přímou souvislost. Tato výjimka reflektuje specifické situace, kdy výdaje sice nejsou přímo zaměřeny na generování příjmů v tradičním smyslu, avšak tvoří integrální součást ekonomické činnosti daňového subjektu, která k příjmům vede. Vzhledem k tomu, že jde o výjimku z obecného pravidla, je ale třeba k jejímu výkladu přistupovat restriktivně a důsledně materiálně. Přímou souvislost mezi nákladem a příjmem tedy nelze posuzovat pouze formálně (například na základě existence smlouvy nebo účetního zaúčtování), ale je nutné zkoumat, zda daný náklad skutečně věcně souvisí s příjmem, a to z hlediska ekonomické reality daného případu.

[56] Klíčový pojem „přímá souvislost“ byl v rozhodovací činnosti tohoto soudu opakovaně vykládán. V rozsudku ze dne 28. 3. 2007, č. j. 5 Afs 95/2006-80, publikovaném pod č. 1225/2007 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „[s]myslem tohoto ustanovení je [...] umožnit, aby za situace, kdy mezi konkrétními příjmy a výdaji, které by jinak uznatelné nebyly, existuje vzájemná souvislost a jsou součástí nákladů a výnosů ve stejném zdaňovacím období, bylo lze i tyto jinak neuznatelné výdaje (náklady) uplatnit.“. Tento výklad byl následně potvrzen i rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 26. 8. 2015, č. j. 9 Afs 74/2014-125, publikovaném pod č. 3307/2015 Sb. NSS, odst. [38].

[57] Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 2/2007-98, zdůraznil, že pro uznání daňové uznatelnosti výdaje (nákladu) podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP, je nezbytné prokázat jeho přímou souvislost s dosažením zdanitelného příjmu, která nemůže být dovozována pouze z formálního zaúčtování výdaje v účetnictví daňového subjektu ani z obecného tvrzení o podnikatelském záměru. Výdaj musí být konkrétně a věcně identifikovatelný ve vztahu ke konkrétnímu příjmu, který byl jeho vynaložením skutečně dosažen nebo jehož dosažení bylo alespoň objektivně zamýšleno. Nestačí tedy, aby výdaj byl součástí obecné podnikatelské činnosti poplatníka; je třeba, aby byla prokázána kauzální vazba mezi výdajem a konkrétním příjmem, a to nejen v rovině formální, ale i materiální.

[58] Tento výklad byl dále rozvinut v rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci Raiffeisenbank, v němž Nejvyšší správní soud upřesnil, že přímá souvislost ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP musí být chápána jako dostatečně intenzivní, nezprostředkovaná a logická vazba mezi konkrétním nákladem a konkrétním výnosem. Potvrdil, že náklad musí být vynaložen s cílem dosažení určitého příjmu, přičemž nestačí, aby byl součástí obecné podnikatelské strategie či dlouhodobého záměru daňového subjektu. Nejvyšší správní soud tak akcentoval nutnost materiálního propojení mezi nákladem a výnosem, které musí být prokazatelné nejen účetně, ale především fakticky, s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu.

[59] Judikatura Nejvyššího správního soudu přitom opakovaně zdůrazňuje, že důkazní břemeno ohledně prokázání přímé souvislosti mezi nákladem (výdajem) a výnosem (příjmem) nese daňový subjekt (srov. již zmiňovaný rozsudek Raiffeisenbank, nebo rozsudky ze dne 8. 11. 2007, č. j. 5 Afs 172/2006, či ze dne 22. 12. 2021, č. j. 3 Afs 93/2020). I zde platí obecné pravidlo, podle kterého vyjádří-li správce daně v průběhu daňové kontroly konkrétní a odůvodněné pochybnosti o daňové uznatelnosti uplatněného výdaje, přechází důkazní břemeno na daňový sub-

jekt, který je povinen tvrzenou souvislost doložit konkrétními důkazními prostředky [§ 92 odst. 3 a odst. 5 písm. c) daňového řádu]. Nestačí tedy pouhé formální zaúčtování výdaje či obecné tvrzení o jeho účelu. Daňový subjekt musí prokázat ekonomickou realitu transakce a její přímý dopad na dosažení zdanitelného příjmu, a to například prostřednictvím smluvní dokumentace, ekonomických analýz, kalkulací, obchodních záměrů či jiných objektivně ověřitelných skutečností. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ve věci Raiffeisenbank, nestačí deklarovat existenci právního titulu výdaje, ale je třeba doložit jeho skutečný ekonomický účel a přínos ve vztahu ke konkrétnímu příjmu.

[60] Na základě těchto východisek tak lze souhlasit se závěrem žalovaného, aprobevaným městským soudem, že samotná skutečnost, že se určitý výdaj promítá do kalkulace ceny či do výpočtu odměny podle smlouvy, neznamená, že je tím naplněna podmínka přímé souvislosti ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP. Tento závěr byl výslovně potvrzen v rozsudku ve věci Oriflame, v němž Nejvyšší správní soud posuzoval model stanovení ceny mezi spojenými osobami na základě tzv. „Cost+“ metody, tedy jako procentuální přírážky ke všem nákladům vynaloženým poskytovatelem služeb. V uvedeném případě byla sjednána smlouva, podle níž příjemce služeb hradil poskytovateli 105 % všech nákladů, které tento vynaložil, obdobně jako v nyní projednávané věci. Nejvyšší správní soud uvedl, že „přímou souvislost nelze chápat pouze jako úměru mezi náklady a výnosy [...], tedy že pro použití zmíněného ustanovení postačuje, aby bylo zvýšení výnosů podmíněno úměrným zvýšením nákladů. Přímou souvislost je nutno chápat tak, že dané náklady měly možnost ovlivnit výši výnosů, a to nikoliv pouze tím, že byly vynaloženy a následně zaúčtovány dalším členům skupiny, ale tak, že jejich vynaložení přispělo k dosažení výnosů jinak, než pouze jejich automatickým zvýšením.“ Kasační soud tedy zdůraznil, že takto nastavený smluvní mechanismus, byť může být účetně nebo smluvně validní, sám o sobě nezakládá přímou souvislost mezi jednotlivými náklady a výnosy. Jinými slovy, skutečnost, že každý náklad je následně zohledněn v kalkulaci ceny, automaticky neznamená, že přispívá k tvorbě zdanitelného příjmu (výnosu) ve smyslu daňového práva.

[61] Nejvyšší správní soud zároveň v uvedeném rozsudku výslovně uvedl, že ve způsobu stanovení převodní ceny metodou nákladů a přírážky nelze bez dalšího spatřovat přímou souvislost mezi náklady ve formě občerstvení, stravování či pokut a penále s výnosy za poskytované softwarové služby. V nyní projednávané věci se přitom jedná o skutkově obdobnou situaci, kdy je mezi spojenými osobami aplikován podobný model, avšak v kontextu poskytování marketingových služeb. Nejvyšší správní soud k tomu doplňuje, že tento závěr je obzvláště významný v případech, kdy je mezi spojenými osobami nastavena smluvní struktura umožňující automatické přenášení nákladů bez ohledu na jejich skutečný ekonomický přínos. Daňová uznatelnost nákladů však nemůže být založena pouze na jejich formálním promítnutí do fakturace. Jak již bylo řečeno, je nezbytné zkoumat, zda náklad skutečně a prokazatelně přispěl k dosažení výnosů, a to s ohledem na konkrétní skutkové okolnosti. Stejný právní závěr pak Nejvyšší správní soud dovodil i v rozsudku ve věci Sellier & Bellot Trade.

[62] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu tedy vyplývá, že přímá souvislost ve smyslu § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP musí být založena na reálné, nikoli pouze účetní či smluvní vazbě mezi konkrétním nákladem a

konkrétním výnosem. Pokud správce daně v průběhu daňové kontroly vyjádří konkrétní a odůvodněné pochybnosti o existenci této přímé souvislosti, přechází důkazní břemeno na daňový subjekt, který musí tyto pochybnosti vyvrátit konkrétními důkazními prostředky. Nepostačuje pouhé tvrzení formální existence smlouvy nebo účetního dokladu, ale je nezbytné tvrdit a doložit ekonomickou realitu transakce a její přímý dopad na tvorbu zdanitelných příjmů. Tento výklad slouží nejen k ochraně veřejných rozpočtů před neoprávněným uplatňováním nákladů (výdajů), které sice mohou být účetně evidovány jako náklady, avšak z hlediska daňového práva neprokazují dostatečnou materiální vazbu na příjmy, ale zároveň zajišťuje rovné zacházení s daňovými subjekty, které své náklady řádně doloží a prokáží jejich přímý vztah k dosaženým příjmům, jak to ostatně konstatovali již žalovaný i městský soud. Je tak akcentován požadavek na materiální pravdivost daňového tvrzení, která musí být podložena objektivně ověřitelnými skutečnostmi, nikoli pouze formálními náležitostmi účetnictví či smluvní dokumentace.

[63] Optikou shora uvedeného stěžovatelka v nyní projednávané věci v daňovém řízení neunesla důkazní břemeno ohledně prokázání přímé souvislosti mezi náklady, které uplatnila jako daňově uznatelné, a výnosy, které obdržela od své mateřské společnosti. Skutečnost, že tyto náklady byly zahrnuty do kalkulace ceny podle Smlouvy uzavřené mezi spojenými osobami, není sama o sobě dostačující k závěru o jejich daňové uznatelnosti. Jak již bylo uvedeno, daňová uznatelnost nákladů podle § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP je podmíněna existencí konkrétní, věcné a časově blízké souvislosti mezi uplatněným nákladem a výnosem a příjmem, která musí být prokazatelná na základě objektivních skutečností. Stěžovatelka v tomto směru neprokázala, že jednotlivé uplatněné náklady (za stravování zaměstnanců nad limit, reprezentace, propagační předměty nad limit, daňově neuznatelné dary, ne-daňové poplatky a penále, daňově neuznatelná manka a škody atd.) vykazovaly přímou souvislost s konkrétními výnosy. Lze opětovně připomenout, že důkazní břemeno ohledně daňové uznatelnosti výdajů nese daňový subjekt, a to i v případě, že výdaje byly formálně zaúčtovány a smluvně upraveny. Pouhá existence Smlouvy nebo účetního dokladu není dostačující, pokud není doložena ekonomická realita transakce a její přímý dopad na příjmy. Ze spisu však plyne, že stěžovatelka reálnou vazbu nákladů a výnosů v daňovém řízení neprokazovala a po celou dobu setrvala na konzistentním tvrzení, že důkazní břemeno unesla již z titulu smluvního ujednání ohledně cenotvorby dle Smlouvy (tj. pouze formálně). Z uvedených důvodů byl výklad zaujatý stěžovatelkou v daňovém řízení a v následném řízení o žalobě v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a vedl k nepřipustnému rozšíření výjimky stanovené v § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP.

[64] Nejvyšší správní soud závěrem doplňuje, že ačkoli byly rozsudky Nejvyššího správního soudu týkající se konkrétně metody „Cost+“ ve vztahu k § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP (Oriflame, Sellier & Bellot Trade) vydány až po vydání rozhodnutí žalovaného, představují zpřesnění výkladu právní normy, která byla účinná již v rozhodném období. Judikatura Nejvyššího správního soudu má interpretační povahu a její závěry se vztahují i na skutkové a právní situace, které nastaly před jejím vydáním, pokud nedošlo ke změně právní úpravy (srov. rozsudek tohoto soudu ze dne 8. 1. 2009, č. j. 1 Afs 140/2008-77). Závěry plynoucí z judikatury tohoto soudu sice nejsou důvodem

k otevření již pravomocně skončených řízení, ale musí být reflektovány ve všech dosud probíhajících řízeních, což platí i pro následný soudní přezkum správních rozhodnutí (princip incidenční retrospektivy). V daném případě zůstalo ustanovení § 24 odst. 2 písm. zc) zákona o daních z příjmů v rozhodném období beze změny a aplikaci zmiňované judikatury na danou věc tak nic nebrání. Z rozhodnutí žalovaného je přitom zřejmé, že žalovaný již v roce 2019 při posouzení daňové uznatelnosti stěžovatelkou uplatněných nedaňových nákladů postupoval právě v souladu s výkladem, který byl následně potvrzen judikaturou. Poukaz stěžovatelky na nejednotnost judikatury týkající se aplikace § 24 odst. 2 písm. zc) ZDP v minulosti na úrovni krajských soudů nemůže být pro tuto věc relevantní, proto nebylo třeba ověřovat, zda k ní skutečně došlo. Nejvyšší správní soud není rozhodnutími krajských soudů vázán, naopak je tím, kdo má judikaturu krajských soudů svými rozhodnutími sjednocovat (obdobně viz rozsudek ve věci *Sellier & Bellot Trade*).

[65] Pro úplnost lze dodat, že změna procesní strategie stěžovatelky až v řízení o kasační stížnosti, kdy nově tvrdila, že byla ochotna předložit další důkazy, a že přímá souvislost mezi náklady a příjmy vyplývá z již předložených dokladů i jinak než formálně, nemůže zvrátit výsle-

dek daňového řízení. Daňový subjekt je povinen unést důkazní břemeno v průběhu daňového řízení, tedy v okamžiku, kdy je k tomu správcem daně vyzván, a nikoli až dodatečně, ve fázi soudního přezkumu. Nově uplatněná argumentace až v řízení před Nejvyšším správním soudem nemůže zhojit absenci relevantní argumentace a důkazní aktivity v předchozích fázích řízení, pokud stěžovatelka v průběhu daňové kontroly a následného řízení setrvala na formálním výkladu smluvních ujednání a fakturace, aniž by konkretizovala ekonomickou podstatu uplatněných nákladů a jejich přímou souvislost s příjmy. **[66]** Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že stěžovatelkou uplatněné kasační námitky nejsou důvodné. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 in fine s. ř. s.

[67] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatelka byla v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí nenáleží. Žalovaný byl ve věci úspěšný, nevznikly mu však náklady přesahující běžný rámec jeho úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává.