

DAŇOVÝ MĚSÍČNÍK

11/2025

Aktualizační servis k daňové legislativě Právní stav: 30. listopadu 2025

■ **Přehled vydání aktualizačního servisu od ledna 2025**

Strana 2

■ **Základní legislativní přehled**

Strana 4

Stručně ke změnám a novinkám v předpisech týkajících se daní

■ **Daň z příjmů: Daňové povinnosti poskytovatelů přepravních služeb**

Strana 12

Souhrn generálního finančního ředitelství

■ **Zákoník práce: Zahraniční stravné podle nové vahlášky**

Strana 18

Ministřtvo financí stanovilo nové sazby pro rok 2026

■ **Daňová judikatura: Zdanění úroků mezi přidruženými společnostmi**

Strana 21

Formální soulad s daňovými zákony nemusí zakládat legálnost transakce

DanovyMesicnik.online

 Ekonomický software

POHODA



PŘEHLED VYDÁNÍ AKTUALIZAČNÍHO SERVISU PRO ROK 2025

1. / mimořádné vydání

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

2. / řádné vydání

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

3. / řádné vydání

- **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

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

5. / mimořádné vydání

- **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

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

Mimo pořadí

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

7. / řádné vydání

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

DAŇOVÝ MĚSÍČNÍK 11 / 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.

8. / řádné vydání

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

9. / mimořádné vydání

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

10. / mimořádné vydání

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

11. / mimořádné vydání

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

12. / řádné vydání

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

13. / mimořádné vydání

- **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

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

15. / řádné vydání

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

16. / mimořádné vydání

- **Datum publikování:** 23. října 2025
- **Obsah servisu:** Podcast na téma zdaňování zaměstnaneckých benefitů v roce 2026

17. / řádné vydání

- **Datum publikování:** 1. listopadu 2025
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za říjen

18. / mimořádné vydání

- **Datum publikování:** 25. listopadu 2025
- **Obsah servisu:** Úplná znění základní daňové legislativy pro rok 2026 ke stažení

19. / řádné vydání

- **Datum publikování:** 2. prosince 2025
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za listopad

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. listopadu 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 invazí 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 invazí 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 případech, 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 neuuznatelný. 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 nabyl 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. 87/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 458/2000 Sb., o podmínkách podnikání a o výkonu státní správy v energetických odvětvích a o změně některých zákonů (energetický zákon), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

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

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

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

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

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

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

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

Přechodné ustanovení / v zákoně o daních z příjmů - § 4 odst. 1; § 35b odst. 4

■ **Účinnost novely:** 1. října 2025

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

■ **Datum publikování:** 10. června 2025

■ **Obsah předpisu:** Nová vyhláška stanovuje způsob výpočtu podlahové plochy staveb pro posouzení, zda stavba plní podmínky pro to, aby byla považována pro účely zákona o dani z přidané hodnoty za stavbu pro sociální bydlení.

■ **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** nová vyhláška

■ **Účinnost novely:** 1. července 2025

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

■ **Datum publikování:** 16. června 2025

■ **Obsah předpisu:** Novela zákona o daních z příjmů stanovila podmínky nároku, způsobu uplatnění a prokazování nároku na odečet úroků připadajících na podíl poplatníka v bytovém družstvu od základu daně z příjmů fyzických osob, pokud jde o zaplacené úroky z úvěru bytového družstva (i) ze stavebního spoření, (ii) z hypotečního úvěru poskytnutého bankou nebo (iii) z úvěru poskytnutého stavební spořitelnou nebo bankou v souvislosti s těmito úvěry. 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; § 134zgc; § 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. září 2025

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 3. 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

Vyhláška č. 386/2025 Sb., o formulářových podáních pro daně z příjmů

- **Datum publikování:** 8. října 2025
- **Obsah předpisu:** Nová vyhláška změnila, zrušila a nově stanovila obsahovou strukturu listinných nebo elektronických formulářových podání pro daně z příjmů a formát elektronických formulářových podání pro daně z příjmů.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** zrušena byla vyhláška č. 525/2020 Sb., o formulářových podáních pro daně z příjmů
- **Účinnost novely:** 1. ledna 2026

Vyhláška č. 387/2025 Sb., o formulářových podáních pro daň z přidané hodnoty

- **Datum publikování:** 9. října 2025
- **Obsah předpisu:** Nová vyhláška změnila, zrušila a nově stanovila obsahovou strukturu listinných nebo elektronických formulářových podání pro daň z přidané hodnoty a formát elektronických formulářových podání pro daň z přidané hodnoty.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** zrušena byla vyhláška č. 457/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň z přidané hodnoty
- **Účinnost novely:** 1. ledna 2026

Vyhláška č. 388/2025 Sb., o formulářových podáních pro daň z nemovitých věcí

- **Datum publikování:** 9. října 2025
- **Obsah předpisu:** Nová vyhláška změnila, zrušila a nově stanovila obsahovou strukturu listinného nebo elektronického formulářového podání pro daň z nemovitých věcí formát elektronického formulářového podání pro daň z nemovitých věcí.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** zrušena byla vyhláška č. 456/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň z nemovitých věcí
- **Účinnost novely:** 1. ledna 2026

Vyhláška č. 389/2025 Sb., o formulářových podáních pro daň silniční

- **Datum publikování:** 9. října 2025
- **Obsah předpisu:** Nová vyhláška změnila, zrušila a nově stanovila obsahovou strukturu a formát elektronického formulářového podání pro daň silniční.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** zrušena byla vyhláška č. 454/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň silniční
- **Účinnost novely:** 1. ledna 2026

Vyhláška č. 390/2025 Sb., o formulářových podáních pro odvod z elektřiny ze slunečního záření

- **Datum publikování:** 10. října 2025
- **Obsah předpisu:** Nová vyhláška změnila, zrušila a nově stanovila obsahovou strukturu listinného nebo elektronického formulářového podání pro odvod z elektřiny ze slunečního záření.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** zrušena byla vyhláška č. 358/2023 Sb., o formulářovém podání pro odvod z elektřiny ze slunečního záření
- **Účinnost novely:** 1. ledna 2026

Vyhláška č. 391/2025 Sb., o formulářových podáních pro daň z hazardních her

- **Datum publikování:** 10. října 2025
- **Obsah předpisu:** Nová vyhláška změnila, zrušila a nově stanovila obsahovou strukturu a formát elektronického formulářového podání pro daň z hazardních her.

- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** zrušena byla vyhláška č. 455/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň z hazardních her
- **Účinnost novely:** 1. ledna 2026

Nařízení vlády č. 417/2025 Sb., k provedení zákona o jednotném měsíčním hlášení zaměstnavatele

- **Datum publikování:** 15. října 2025
- **Obsah předpisu:** Toto nařízení vlády je prováděcím přepisem k novému zákonu č. 323/2025 Sb., o jednotném měsíčním hlášení zaměstnavatele. Nařízení zejména stanovuje technické podrobnosti komunikace mezi zaměstnavatelem a Ministerstvem práce a sociálních věcí, specifikuje údaje sdělované v rámci jednotlivých typů podání (údaje pro vedení evidence zaměstnavatelů a evidence zaměstnanců) a stanoví období, za které je hlášený údaj sdělován.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** nové nařízení
- **Účinnost novely:** 1. ledna 2026

Vyhláška č. 489/2025 Sb., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2026

- **Datum publikování:** 26. listopadu 2025
- **Obsah předpisu:** Vyhláška stanovuje nové sazby zahraničního stravného platné v roce 2026. Většina sazeb zůstává oproti roku 2025 beze změny, sazby se zvyšují jen u těchto států: Belize, Bulharsko, Gruzie, Izrael, Keňa, Kosovo, Kuvajt, Libérie, Litva, Maledivy, Mauretánie, Mongolsko, Německo, Pobřeží Slonoviny, Slovensko, Spojené státy americké, Togo a Turecko.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** nová vyhláška ruší vyhlášku č. 373/2024 Sb.
- **Účinnost vyhlášky:** 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. listopadu 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. listopadu 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 doku-

ment k provedení mezinárodní smlouvy týkající se automatické výměny informací oznamovaných nadnárodními skupinami podniků.

- **Účinnost:** 9. ledna 2025

Pokyn č. GŘ-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. GŘ-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. GŘ-D-65, ve kterém byl chybně uveden kurz pro tureckou liru.
- **Účinnost:** 21. ledna 2025

Pokyn č. GŘ-D-67 k promíjení příslušenství daně (č.j. 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 promínutí příslušenství daně podle daňového řádu. Zároveň ruší předchozí Pokyn č. GŘ-D-58 k promíjení příslušenství daně (č. j. 49837/22/7700-10123-050167)
- **Účinnost:** 1. března 2025, pokyn byl zrušen Pokynem č. GŘ-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. GŘ-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. GŘ-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, pokyn byl zrušen Pokynem č. GŘ-D-73 ke dni 1. ledna 2026

DODATEK č. 10 pokynu GŘ-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 GŘ-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. GFR-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. GFR-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

POKYN č. GFŘ-D-73 o umístění spisu nebo jeho příslušné části na finančních úřadech a na územních pracovištích finančních úřadů (Č. j.: 77478/25/7700-50128-011654)

- **Datum publikování:** 24. října 2025 ve Finančním zpravodaji částka 15/2025 pod číslem 18/2025
- **Obsah předpisu:** Novým pokynem byly změněny a/nebo nově stanoveny 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.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** tímto pokynem byl zrušen Pokyn č. GFŘ-D-68, č. j. 40508/25/7700-50128-011654
- **Účinnost:** 1. ledna 2026

POKYN č. MF-20 o stanovení lhůt při správě daní (Č. j.: MF-42283/2025/3901-1)

- **Datum publikování:** 4. listopadu 2025 ve Finančním zpravodaji částka 16/2025 pod číslem 19/2025
- **Obsah předpisu:** Ministr financí stanovil lhůty pro příslušné útvary Ministerstva financí, orgány Finanční správy a orgány Celní správy k vyřízení podání osob zúčastněných na správě daní, a to pro případy, kdy nejsou příslušné lhůty stanoveny daňovým řádem.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** tímto pokynem byl zrušen Pokyn č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní č. j. MF-21968/2015/39
- **Účinnost:** 1. ledna 2026

Daňové povinnosti u přepravních služeb poskytovaných pomocí mobilní aplikace

Cílem informace vydané Generálním finančním ředitelstvím je poskytnout základní přehled o v poslední době široce diskutovaných daňových povinnostech daňových subjektů poskytujících služby přepravy osob prostřednictvím využití mobilní aplikace jiných společností (např. UBER, BOLT a podobných). Tato informace v návaznosti na legislativní změny v oblasti daně z přidané hodnoty a daně z příjmů nahrazuje Informaci k daňovému posouzení povinností poskytovatelů přepravních služeb s účinností od 1. 1. 2023, č. j. 6675/23/7100-30118-012884, ze dne 15. 2. 2023.

1. Daň z přidané hodnoty

1.1. Stanovení osob a činností

Osoba povinná k dani a ekonomická činnost

Pro účely zákona o DPH¹⁾ se za osobu povinnou k dani považuje osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomickou činnost. Ekonomickou činností se pro účely daně z přidané hodnoty rozumí, mimo jiné, činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby za účelem získávání pravidelného příjmu. Za ekonomickou činnost se považuje zejména činnost spočívající ve využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu. Dle judikatury Soudního dvora Evropské unie (SDEU) se při posuzování ekonomické činnosti nepřihlíží k výsledku vykonávané činnosti,²⁾ a tudíž výsledkem ekonomické činnosti nemusí být např. vytvoření zisku.³⁾ Činnost se pro účely daně z přidané hodnoty obecně považuje za ekonomickou, pokud má pravidelný charakter a je vykonávána za odměnu pro toho, kdo ji uskutečňuje.⁴⁾

Za ekonomickou činnost se považují i případy, kdy poskytovatel přepravy nevlastní příslušné živnostenské oprávnění.

Z výše uvedeného vyplývá, že osoba poskytující přepravu osob prostřednictvím mobilní aplikace („poskytovatel přepravy“) je osobou povinnou k dani z důvodu uskutečňování ekonomické činnosti.

Za osobu povinnou k dani je považována i společnost, která poskytuje službu spočívající v přístupu k softwaru (mobilní aplikaci), možnosti jejího použití a služby včetně práva přijímat požadavky na přepravu („služba přístupu k mobilní aplikaci“) – např. UBER, BOLT a podobné („poskytovatel aplikace“).

1.2. Poskytování přepravy osob

Poskytnutí služby spočívající v přepravě osob

za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění⁵⁾ v tuzemsku prostřednictvím dané aplikace je zdanitelným plněním.⁶⁾ Pokud je poskytovatel přepravy již registrovaným plátcem daně, zahrnuje takto poskytnuté přepravní služby mezi standardní zdanitelná plnění uváděná v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty.

Povinnost registrace k dani z přidané hodnoty

V případech, kdy poskytovatel přepravy se sídlem v tuzemsku není dosud plátcem, stane se jím od 1. 1. následujícího kalendářního

Již nyní na
Danove-Zakony.cz

SPV

SPOLEČNOSTI
PRO VÁS

PRODEJ
A ZAKLÁDÁNÍ
SPOLEČNOSTÍ

Úplná znění platná v roce **2026**

DAŇOVÉ ZÁKONY

Celoroční interaktivní komplet nejnovějších
úplných znění zákonů s komentáři změn,
e-booků, podcastů, aktualizací a servisního webu

Vždy aktuální stav

Daň z příjmů / Opatření v oblasti daní /
Daň z přidané hodnoty / Daň silniční /
Daň z nemovitých věcí / Daňový řád

DanoveZakony365.cz

V ceně:

Ekonomický software
POHODA

roku, pokud jeho obrát⁷⁾ v bezprostředně předcházejícím kalendářním roce přesáhne částku 2 000 000 Kč.

Příhláška k registraci plátce daně musí být podána do 10 pracovních dnů ode dne překročení obrátu.

Pokud se poskytovatel přepravy rozhodne, může se stát plátcem daně již od následujícího dne překročení částky 2 000 000 Kč za předpokladu, že toto rozhodnutí oznámí ve včas podané přihlášce k registraci správci daně.

Pokud poskytovatel přepravy od doby překročení obrátu 2 000 000 Kč do konce daného kalendářního roku uskuteční další plnění spadající do výpočtu obrátu, kterými by jeho obrát překročil částku 2 536 500 Kč, stává se plátcem daně již od následujícího dne po překročení částky 2 536 500 Kč.⁸⁾

Osoba povinná k dani se může k DPH registrovat také dobrovolně za splnění podmínek stanovených v § 94a zákona o dani z přidané hodnoty.

Plátce DPH má povinnost podat daňové přiznání, ve kterém odvede DPH z poskytnuté přepravní služby v tuzemsku. Zároveň má možnost uplatnit si nárok na odpočet daně z přijatých plnění při splnění podmínek vymezených v § 72 a násl. zákona. Dále mu vzniká povinnost podat kontrolní hlášení.

1.3. Přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku

Služba přístupu k mobilní aplikaci představuje z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty elektronicky poskytovanou službu. Následující daňové posouzení se vztahuje na situace, kdy je tato služba poskytována osobou neusazenou v tuzemsku⁹⁾ (poskytovatelem aplikace), a to poskytovateli přepravy, jenž je považován za osobu povinnou k dani mající sídlo v tuzemsku.

1.3.1. Určení místa plnění

Určení místa plnění je důležité pro určení státu, ve kterém bude plnění podléhat dani z přidané hodnoty. Při stanovení místa plnění u elektronicky poskytované služby se postupuje v závislosti na statusu příjemce.

Základní pravidlo pro stanovení místa plnění Je-li elektronicky poskytovaná služba poskytnuta osobám povinným k dani, tj. zjednodušeně podnikajícím osobám (viz bod 1.1.), při určení místa plnění je třeba použít základní

pravidlo vymezené v ustanovení § 9 odst. 1 zákona. Místem plnění při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková¹⁰⁾, je místo, kde má tato osoba (příjemce služby) sídlo. Pokud je však tato služba poskytnuta stále provozovně¹¹⁾ osoby povinné k dani, nacházející se v jiném místě, než kde je její sídlo, je místem plnění místo, kde je tato provozovna umístěna. Z daného vyplývá, že v případě, kdy příjemcem služby přístupu k mobilní aplikaci je osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku (která jedná jako taková), je místo plnění v České republice.

1.3.2. Povinnost přiznat daň z přijaté služby

Pokud zdanitelné plnění v podobě poskytnutí služby přístupu k mobilní aplikaci uskutečňuje osoba neusazená v tuzemsku, je daň z přidané hodnoty povinná přiznat osoba, která toto plnění přijala, a to plátce daně nebo identifikovaná osoba.¹²⁾

Služba poskytnutá poskytovatelem aplikace poskytovateli přepravy je předmětem daně v tuzemsku a povinnost odvést daň se přenáší na příjemce této služby, tj. na poskytovatele přepravy. Poplatek za tuto službu představuje v kontextu zákona o dani z přidané hodnoty úplatu, která je základem pro výpočet daně.

Pro poskytovatele přepravy, který je plátcem daně, to znamená povinnost přiznat daň ze služby přijaté od poskytovatele aplikace. Zároveň má, při splnění zákonných podmínek, možnost uplatnit nárok na odpočet daně. Je-li poskytovatel přepravy osobou povinnou k dani, která není plátcem ani identifikovanou osobou, stává se přijetím služby od osoby neusazené v tuzemsku identifikovanou osobou ve smyslu § 6h zákona.

Povinnosti identifikované osoby ve vztahu k přijaté službě

Jak je uvedeno výše, osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která není plátcem daně ani identifikovanou osobou, se stává identifikovanou osobou ode dne přijetí služby s místem plnění v tuzemsku od osoby neusazené v tuzemsku (případně dnem poskytnutí úplaty před přijetím této služby). Příhlášku k registraci má povinnost podat do 15 dnů ode dne, ve kterém se takovou osobou stala.¹³⁾ Za identifikovanou osobu se lze dobrovolně registrovat i před prvním přijetím služby (poskytnutím úplaty).¹⁴⁾ Iden-

tifikovaná osoba má povinnost podat daňové přiznání do 25 dnů po skončení zdaňovacího období¹⁵⁾. V tomto přiznání uvede daň z přijaté služby (např. z poplatku za přístup k mobilní aplikaci) fakturované poskytovatelem aplikace, nebo z poskytnuté úplaty, ze které vznikla povinnost přiznat daň, jestliže předchází poskytnuté službě. Identifikovaná osoba nemá povinnost přiznávat daň z tuzemských plnění, zároveň ale nemá nárok na odpočet daně z veškerých přijatých zdanitelných plnění. Identifikovaná osoba musí nadále sledovat svůj obrát pro účely daně z přidané hodnoty a v případě jeho překročení se stává plátcem daně se všemi souvisejícími daňovými dopady.

Povinnosti plátce ve vztahu k přijaté službě Plátce daně má povinnost podat daňové přiznání a v něm přiznat daň z přijaté služby (např. z poplatku za přístup k mobilní aplikaci) fakturované poskytovatelem aplikace, nebo z poskytnuté úplaty, ze které vznikla povinnost přiznat daň, jestliže předchází poskytnuté službě. Plátce daně má možnost uplatnit nárok na odpočet při splnění podmínek vymezených v § 72 a násl. zákona. Plátce má rovněž povinnost podat kontrolní hlášení. Daňové přiznání i kontrolní hlášení se podává do 25 dnů po skončení zdaňovacího období.

1.4. Registrace a podání daňových přiznání k DPH

Přihlášku k registraci plátce daně z přidané hodnoty nebo identifikované osoby, jakož i daňové přiznání, kontrolní hlášení nebo souhrnné hlášení k dani z přidané hodnoty lze podat pouze elektronicky.¹⁶⁾ Stručný přehled způsobů elektronického podání lze nalézt na webových stránkách finanční správy.¹⁷⁾

2. Daň z příjmů

Povinnosti poplatníků daně z příjmů fyzických a právnických osob, stejně jako povinnosti plátců daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, vymezuje zákon o daních z příjmů.¹⁸⁾

2.1. Stanovení osob a činnosti

Osoby participující na přepravě osob se mohou vyskytovat v různém postavení (tj. mohou poskytovat dopravu přímo ony samy, případně skrze své zaměstnance). Tyto osoby mohou být jak osoby fyzické, tak právnické:

a) Poplatník daně z příjmů fyzických osob

- OSVČ – příjmy ze samostatné činnosti

- Zaměstnanec – příjmy ze závislé činnosti

b) Poplatník daně z příjmů právnických osob

c) Zaměstnavatel v pozici plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti

2.2. Daň z příjmů fyzických osob

2.2.1. Daň z příjmů fyzických osob ze samostatné činnosti

Poskytování přepravy prostřednictvím mobilní aplikace vykazuje všechny znaky podnikání podle § 420 občanského zákoníku.¹⁹⁾ Poskytovatel přepravních služeb tedy vykonává samostatnou činnost ve smyslu zákona o daních z příjmů²⁰⁾ a je-li fyzickou osobu, pak podléhá příjmy z této činnosti dani z příjmů fyzických osob a budou zahrnuty do příjmů ze samostatné činnosti. Za příjmy ze samostatné činnosti se pro účely daně z příjmů fyzických osob považují příjmy dosažené samotným poplatníkem, ale také příjmy dosažené prostřednictvím zaměstnanců poplatníka.

Uplatňování výdajů

Při stanovení základu daně z příjmů fyzických osob může poskytovatel přepravy uplatnit výdaje, které vynaložil na dosažení, zajištění a udržení příjmů.²¹⁾

Vynaložené výdaje může uplatnit v prokázané výši²²⁾, nebo procentem z příjmů²³⁾.

Uplatňování výdajů v prokázané výši

Poplatník, který vede účetnictví, vychází při stanovení základu daně z výsledku hospodaření.²⁴⁾ Nevede-li účetnictví, ale vede daňovou evidenci nebo uplatňuje výdaje procentem z příjmů, vychází z rozdílu mezi příjmy a výdaji.²⁵⁾

Uplatňování výdajů procentem z příjmů

Poskytovatel, který vlastní živnostenské oprávnění opravňující ho k poskytování této služby²⁶⁾, může uplatnit výdaje procentem z příjmů, a to ve výši 60 % z příjmů, max. do výše 1 200 000 Kč. V případě, že by poskytovatel služby příslušné živnostenské oprávnění nevlastnil, ačkoli tuto zákonnou povinnost má, je považován²⁷⁾ za poplatníka provozujícího podnikatelskou činnost.²⁸⁾ Pokud takový poskytovatel přepravy neuplatní výdaje ve skutečné výši, může uplatnit výdaje procentem z příjmů, a to ve výši 40 % z příjmů, maximálně do výše 800 000 Kč.

Povinné evidence podnikající fyzické osoby

Podnikající fyzická osoba vede:

- účetnictví podle zákona o účetnictví²⁹⁾, nebo
- daňovou evidenci podle zákona o daních z příjmů,³⁰⁾ nebo
- evidenci příjmů a pohledávek vzniklých v souvislosti se samostatnou činností, pokud bude uplatňovat výdaje procentem z příjmů.³¹⁾

Povinnost podat daňové přiznání³²⁾

Zdaňovacím obdobím fyzické osoby je kalendářní rok. Fyzická osoba má povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob, pokud její roční příjmy, které jsou předmětem daně z příjmů fyzických osob, přesáhly 50 000 Kč, pokud se nejedná o příjmy od daně osvobozené nebo o příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně.³³⁾ Daňové přiznání je fyzická osoba povinna podat i tehdy, pokud její roční příjmy nepřesáhly 50 000 Kč, ale vykazuje daňovou ztrátu.

Daňové přiznání není povinna podat fyzická osoba, která je zaměstnancem s příjmy ze závislé činnosti,³⁴⁾ podepsala u zaměstnavatele prohlášení k dani³⁵⁾ a nemá příjmy ze samostatné činnosti (podnikání), příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu nebo ostatní příjmy vyšší než 20 000 Kč.

Daňové přiznání je třeba podat:

- do 3 měsíců po uplynutí kalendářního roku, pokud je podáváno v listinné podobě,
- do 4 měsíců po uplynutí kalendářního roku, pokud je daňové přiznání po uplynutí 3 měsíců podáno elektronicky, nebo
- do 6 měsíců, pokud po uplynutí 3 měsíců daňové přiznání podal daňový poradce.³⁶⁾

Pokud má poplatník nebo jeho zástupce zpřístupněnu datovou schránku, která se zřizuje ze zákona, je povinen podávat daňové přiznání výhradně elektronicky.³⁷⁾ Splní-li poskytovatel služby podmínky dané zákonem o daních z příjmů,³⁸⁾ může vstoupit do paušálního režimu a platí pro něj zákonné podmínky paušálního režimu.³⁹⁾

*2.2.2. Daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti
Vymezení plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (zaměstnavatele)*

Fyzická nebo právnická osoba realizující přepravní služby prostřednictvím fyzických osob na základě smluvního vztahu, který naplňuje znaky závislé činnosti, se stává zaměstnavatelem⁴⁰⁾, čímž se dostává do postavení plátce

daně ze závislé činnosti.⁴¹⁾ Smluvní vztahy mohou mít podobu pracovních smluv nebo jiných dohod o osobním výkonu přepravních služeb za smluvných podmínek. Závislou prací se rozumí činnost vykonávaná osobně, jménem a podle pokynů zaměstnavatele, ve vztahu podřízenosti vůči zaměstnavateli, který disponuje pravomocí řídit výkon práce a udílet závazné pokyny.⁴²⁾

Povinnosti plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti (zaměstnavatele)

Plátce daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti má povinnost:

- zaregistrovat se k dani z příjmů ze závislé činnosti u příslušného finančního úřadu⁴³⁾, a to nejpozději do osmi dnů od skutečnosti, kdy se stal plátcem daně z příjmů ze závislé činnosti, tj. začal zaměstnancům vyplácet mzdu nebo odměnu,
- srážet z příjmů zaměstnanců zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti⁴⁴⁾,
- sražené zálohy na daň z příjmů ze závislé činnosti odvádět správci daně nejpozději do 20. dne kalendářního měsíce, ve kterém povinnost jejich sražení vznikla⁴⁵⁾,
- pobírá-li zaměstnanec příjem podléhající zvláštní sazbě daně (např. na základě dohody o provedení práce, příp. dohody o pracovní činnosti), je zaměstnavatel povinen srazit daň z těchto příjmů (tzv. srážková daň)⁴⁶⁾,
- má-li zaměstnavatel povinnost srazit daň z příjmů podléhajících zvláštní sazbě daně, tj. srážkovou daň (např. na základě dohody o provedení práce, příp. dohody o pracovní činnosti), je zaměstnavatel povinen odvést tuto daň správci daně do konce měsíce následujícího po měsíci, kdy tato povinnost vznikla⁴⁷⁾,
- vést za každý kalendářní měsíc i za celé zdaňovací období mzdové listy a rekapitulaci o sražených zálohách na daň z příjmů ze závislé činnosti a daně vybírané podle zvláštní sazby⁴⁸⁾
- na žádost zaměstnance vystavit doklad o souhrnných údajích uvedených ve mzdovém listě (jedná se o potvrzení o zdanitelných příjmech⁴⁹⁾),
- po skončení kalendářního roku podat vyúčtování daně ze závislé činnosti⁵⁰⁾, případně vyúčtování daně vybírané srážkou podle zvláštní sazby daně.⁵¹⁾

Vymezení příjemce příjmů ze závislé činnosti (zaměstnanec)

Příjemce příjmů vyplacených zaměstnavatelem za osobní výkon přepravních služeb a s nimi souvisejících prací na základě pracovní smlouvy nebo dohody o provedení práce, příp. dohody o pracovní činnosti, se stává podle zákona o daních z příjmů poplatníkem s příjmy ze závislé činnosti (zaměstnancem).⁵²⁾

Příjemce příjmů (zaměstnanec)

Zaměstnanec má možnost uplatnit podle zákona o daních z příjmů prostřednictvím tzv. prohlášení poplatníka slevy na dani a daňové zvýhodnění na děti. Zaměstnavatel je povinen umožnit zaměstnancům prohlášení učinit (podepsat) a při výpočtu záloh na daň z příjmů ze závislé činnosti k němu přihlédnout.⁵³⁾

Po skončení roku má možnost zaměstnanec „vyrovnat“ svoje daňové povinnosti prostřednictvím zaměstnavatele formou ročního zúčtování záloh na daň a daňového zvýhodnění nebo podáním daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob. Pokud zaměstnanec požádá zaměstnavatele o roční zúčtování zá-

loh na daň a daňového zvýhodnění, a jsou-li splněny zákonné podmínky pro jeho provedení, je zaměstnavatel povinen po skončení zdaňovacího období provést roční zúčtování záloh na daň a daňového zvýhodnění.⁵⁴⁾

2.3. Daň z příjmů právnických osob

Pokud je poskytovatelem přepravních služeb právnická osoba, jsou předmětem daně její příjmy z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem.⁵⁵⁾ Příjmy plynoucí v souvislosti s předmětnou činností zahrne právnická osoba do svého přiznání k dani z příjmů právnických osob a zdaní je v základu daně stanoveném podle zákona o daních z příjmů při respektování věcné a časové souvislosti.⁵⁶⁾

3. Daň silniční

Vzhledem k tomu, že osobní automobily a jejich přípojná vozidla nejsou od zdaňovacího období roku 2022 předmětem daně silniční, nevznikají daňovým subjektům v souvislosti se shora uvedenou činností ve vztahu k dani silniční žádné povinnosti.

¹⁾ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“).

²⁾ Viz bod 47 a v něm citovaná judikatura ve věci C-223/03 *University of Huddersfield*.

³⁾ V tomto smyslu viz bod 25 ve věci C-219/12 *Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr*.

⁴⁾ Viz bod 37 ve věci C-246/08 *Komise v. Finsko*.

⁵⁾ Podle § 10a zákona o DPH je místem plnění při poskytnutí služby přepravy osob místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje.

⁶⁾ Zdanitelným plněním se dle § 2 odst. 2 zákona o DPH rozumí plnění, které je předmětem daně a není osvobozené od daně (např. přeprava osob mezi jednotlivými členskými státy a dále mezi členskými státy a třetími zeměmi ve smyslu § 70 zákona o DPH je osvobozena od daně s nárokem na odpočet daně). Předmětem daně je dle § 2 odst. 1 písm. b) zákona o DPH poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, s místem plnění v tuzemsku.

⁷⁾ Obratem se dle § 4a odst. 1 písm. a) zákona o DPH rozumí souhrn úplat bez daně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečnění plnění s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za zdanitelné plnění a plnění, které by bylo zdanitelné, pokud by v tuzemsku nebylo osvobozeno v režimu pro malé podniky.

⁸⁾ Podrobnější informace k problematice registrací k DPH jsou uvedeny v Informaci ke změnám v plátcovství a registračním řízení v oblasti DPH od 1. I. 2025 (č.j.: II977/25/7100-30118-203500 ze dne 29. I. 2025), která je k dispozici na webových stránkách Finanční správy ČR – www.financnisprava.cz.

⁹⁾ Osobou neusazenou v tuzemsku je osoba povinná k dani, která nemá sídlo v tuzemsku, uskuteční zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku a v tuzemsku nemá provozovnu nebo v tuzemsku má provozovnu, která se tohoto plnění neúčastní dle § 4 odst. 1 písm. l) zákona o DPH.

¹⁰⁾ V podmínkách ČR je zde myšlen jak plátce DPH, identifikovaná osoba, tak i osoba povinná k dani, která není registrována jako plátce DPH.

¹¹⁾ Provozovnou dle § 4 odst. 1 písm. j) zákona o DPH je organizační složka osoby povinné k dani, která může uskutečňovat dodání zboží nebo poskytnutí služby, neboť je dostatečně stálá a má vhodné personální a technické zdroje.

- ¹²⁾ Viz § 108 odst. 3 písm. a) bodu I. zákona o DPH.
- ¹³⁾ Viz § 97 zákona o DPH.
- ¹⁴⁾ Viz § 97a v kontextu s § 61 zákona o DPH.
- ¹⁵⁾ Zdaňovacím obdobím identifikované osoby je kalendářní měsíc, přiznání k DPH podává identifikovaná osoba pouze tehdy, pokud jí vznikne povinnost přiznat daň viz § 99 a § 101 odst. 5 zákona o DPH.
- ¹⁶⁾ Viz § 101a odst. 1 a 2 zákona o DPH.
- ¹⁷⁾ Podrobné informace k elektronickému podávání pro finanční správu jsou k dispozici na webových stránkách finanční správy.
- ¹⁸⁾ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“).
- ¹⁹⁾ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“).
- ²⁰⁾ Viz § 7 zákona o daních z příjmů.
- ²¹⁾ Viz § 7 odst. 3 zákona o daních z příjmů.
- ²²⁾ Viz § 23 až 33 zákona o daních z příjmů.
- ²³⁾ Viz § 7 odst. 7 zákona o daních z příjmů.
- ²⁴⁾ Viz § 23 odst. 2 písm. a) zákona o daních z příjmů
- ²⁵⁾ Viz § 23 odst. 2 písm. b) zákona o daních z příjmů
- ²⁶⁾ Jeho příjmy jsou zdaňovány podle § 7 odst. 1 písm. b) zákona o daních z příjmů.
- ²⁷⁾ V souladu s § 420 až 422 občanského zákoníku.
- ²⁸⁾ Jeho příjmy jsou zdaňovány podle § 7 odst. 1 písm. c) zákona o daních z příjmů.
- ²⁹⁾ Zákon č. 563/1991 Sb. o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“).
- ³⁰⁾ Viz § 7b zákona o daních z příjmů.
- ³¹⁾ Viz § 7 odst. 8 zákona o daních z příjmů.
- ³²⁾ Viz § 38g zákona o daních z příjmů.
- ³³⁾ Viz § 36 zákona o daních z příjmů.
- ³⁴⁾ Viz § 6 zákona o daních z příjmů.
- ³⁵⁾ Viz § 38k zákona o daních z příjmů.
- ³⁶⁾ Viz § 136 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).
- ³⁷⁾ Viz § 72 odst. 6 daňového řádu.
- ³⁸⁾ Viz § 2a zákona o daních z příjmů.
- ³⁹⁾ Podrobnější informace k paušálnímu režimu a paušální dani lze nalézt na webových stránkách finanční správy.
- ⁴⁰⁾ Plátce příjmů je v rámci zákona o daních z příjmů označován jako zaměstnavatel – viz § 6 odst. 2 zákona o daních z příjmů.
- ⁴¹⁾ Viz § 38c zákona o daních z příjmů.
- ⁴²⁾ Viz § 2 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů.
- ⁴³⁾ Viz § 39 zákona o daních z příjmů.
- ⁴⁴⁾ Viz § 38h odst. 7 zákona o daních z příjmů.
- ⁴⁵⁾ Viz § 38h odst. 10 zákona o daních z příjmů.
- ⁴⁶⁾ Viz § 38d odst. 1 zákona o daních z příjmů.
- ⁴⁷⁾ Viz § 38d odst. 3 zákona o daních z příjmů.
- ⁴⁸⁾ Viz § 38j odst. 1 zákona o daních z příjmů.
- ⁴⁹⁾ Viz § 38j odst. 3 zákona o daních z příjmů.
- ⁵⁰⁾ Viz § 38j odst. 4 zákona o daních z příjmů.
- ⁵¹⁾ Viz § 38d odst. 9 zákona o daních z příjmů.
- ⁵²⁾ Viz § 6 zákona o daních z příjmů.
- ⁵³⁾ Viz § 38k odst. 4 zákona o daních z příjmů.
- ⁵⁴⁾ Viz § 38ch zákona o daních z příjmů.
- ⁵⁵⁾ Viz § 18 zákona o daních z příjmů.
- ⁵⁶⁾ Viz § 23 zákona o daních z příjmů.

Zahraniční stravné pro rok 2026 podle nové vyhlášky

Od 1. ledna 2026 se mění některé částky zahraničního stravného. Vyplývá to z vyhlášky Ministerstva financí č. 489/2025 Sb., o stanovení výše základních sazeb zahraničního stravného pro rok 2026. Současně byla zrušena předchozí vyhláška č. 373/2024 Sb. Cílem vyhlášky je náležitá kompenzace za útratu, kterou musí zaměstnanci vynaložit za jídlo při pracovních cestách do zahraničí. Proto se také zvýšily sazby stravného pro některé státy. Jmenovitě se jedná o Belize, Bulharsko, Gruzii, Izrael, Keňu, Kosovo, Kuvajt, Libérii, Litvu, Maledivy, Mauretánii, Německo, Pobřeží Slonoviny, Slovensko, Spojené státy americké, Togo a Turecko.

Podmínky poskytování zahraničního stravného

Podmínky pro poskytování zahraničního stravného upravuje § 170 zákoníku práce. Ministerstvo financí stanovuje sazby podle návrhu Ministerstva zahraničních věcí, které vychází z informací od českých zastupitelských úřadů, a z mezinárodních statistik. Sazby uvedené ve vyhlášce vydávané každý rok by měly pokrýt běžné celodenní stravování v restauracích střední kategorie, u rozvojových zemí Asie, Afriky a Latinské Ameriky se však počítá spíše se stravováním v hotelových restauracích. Pro zaměstnance státu, krajů, obcí, příspěvkových organizací, škol nebo kulturních institucí jsou sazby ve vyhlášce závazné. V pevně určených případech (například pro vedoucí zaměstnance) je možné částky ve veřejném sektoru navýšit až o 15 %. Zaměstnavatelé v soukromém sektoru mohou naopak sazby podle zákona snížit až o 25 %, a u posádek lodí ve vnitrozemské plavbě až o 50 %. Přesná výše částky, na kterou má zaměstnanec nárok určuje zaměstnavatel, který přitom vychází ze základní sazby zahraničního stravného pro stát, ve kterém zaměstnanec stráví v kalendářním dni nejvíce času.

Stanovení konkrétní částky

Zaměstnanec má nárok na zahraniční stravné podle základní sazby, pokud je během pracovního dne na pracovní cestě mimo Českou republiku déle než 18 hodin. Pokud je na cestě 12 až 18 hodin, obdrží dvě třetiny základní sazby, a pokud je na cestě 1 až 12 hodin (nebo déle než 5 hodin, pokud by mu jinak vzniklo právo na stravné v ČR), obdrží jednu třetinu základní sazby. Při cestě kratší než jednu hodinu nárok na stravné nevzniká.

V případě, že zaměstnanec podnikne během jednoho dne více zahraničních pracovních cest, tak se všechny časy strávené na cestě mimo Českou republiku, které jsou delší než hodinu, sečtou pro účely výpočtu zahraničního stravného. Časy, za které nárok na zahraniční stravné nevzniká (pod jednu hodinu), se započítávají do doby potřebné pro poskytnutí stravného podle pravidel pro tuzemské pracovní cesty. Ve vyhlášce jsou uvedeny sazby jen v nejrošířenějších měnách, které lze snadno směnit (eura, americké dolary, britské libry, švýcarské franky). Záloha na pracovní cestu ale může být po dohodě se zaměstnancem poskytnuta i v českých korunách nebo jiné měně uvedené v kurzovním lístku České národní banky.

Snížení stravného

Pokud zaměstnanec během zahraniční pracovní cesty obdrží bezplatné jídlo (např. je-li součástí ubytování snídaně nebo večeře), snižuje se nárok na stravné ve výši základní sazby za každé bezplatné jídlo až o

- 25 % zahraničního stravného, jde-li o zahraniční stravné ve výši základní sazby,
- 35 % zahraničního stravného, jde-li o zahraniční stravné ve dvoutřetinové výši základní sazby, anebo
- 70 % zahraničního stravného, jde-li o zahraniční stravné v třetinové výši základní sazby.

Daňové aspekty

Zahraniční stravné je pro firmy ze soukromého sektoru uznatelným daňovým nákladem až do výše určené vyhláškou. Zaměstnavatelé svým zaměstnancům zároveň hradí i další cestovní náhrady, například na dopravu, parkování nebo ubytování.

Sazby platné od 1. ledna 2026

Stát	Měna	Základní sazba zahraničního stravného			
			Guinea-Bissau	EUR	45
			Guyana	USD	50
			Honduras	USD	45
			Hongkong	EUR	50
Afghánistán	EUR	45	Chile	USD	55
Albánie	EUR	40	Chorvatsko	EUR	50
Alžírsko	EUR	50	Indie	EUR	45
Andorra	EUR	50	Indonésie	EUR	40
Angola	EUR	60	Irák	EUR	55
Argentina	USD	55	Irán	EUR	40
Arménie	EUR	50	Irsko	EUR	55
Austrálie a Oceánie			Island	EUR	65
- ostrovní státy ¹⁾	USD	70	Itálie	EUR	55
Ázerbájdžán	EUR	40	Izrael	USD	65
Bahamy	USD	60	Japonsko	USD	65
Bahrajn	EUR	45	Jemen	EUR	35
Bangladéš	USD	50	Jihoafrická republika	EUR	50
Belgie	EUR	50	Jižní Súdán	USD	55
Belize	USD	55	Jordánsko	EUR	50
Benin	EUR	45	Kambodža	USD	45
Bermudy	USD	50	Kamerun	EUR	50
Bělorusko	EUR	45	Kanada	USD	50
Bhútán	USD	50	Kapverdy	EUR	40
Bolívie	USD	50	Karibik - ostrovní státy ³⁾	USD	60
Bosna a Hercegovina	EUR	40	Katar	USD	50
Botswana	EUR	50	Kazachstán	EUR	45
Brazílie	USD	60	Keňa	EUR	55
Brunej	USD	45	Kolumbie	USD	45
Bulharsko	EUR	40	Komory	USD	55
Burkina Faso	EUR	40	Konžská republika	USD	60
Burundi	USD	55	Konžská demokratická		
Čad	EUR	50	republika	USD	65
Černá Hora	EUR	45	Korejská lidově		
Čína	EUR	50	demokratická republika	EUR	45
Dánsko	EUR	65	Korejská republika	EUR	60
Džibutsko	USD	65	Kosovo	EUR	50
Egypt	EUR	50	Kostarika	USD	50
Ekvádor	USD	50	Kuba	EUR	60
Eritrea	USD	50	Kuvajt	EUR	45
Estonsko	EUR	45	Kypr	EUR	45
Etiopie	EUR	50	Kyrgyzstán	EUR	40
Filipíny	EUR	40	Laos	USD	45
Finsko	EUR	65	Lesotho	EUR	45
Francie	EUR	50	Libanon	USD	60
Francouzská zámořská			Libérie	EUR	50
území ²⁾	EUR	50	Libye	EUR	50
Gabon	EUR	50	Lichtenštejnsko	CHF	75
Gambie	EUR	45	Litva	EUR	45
Ghana	EUR	55	Lotyšsko	EUR	45
Gibraltar	EUR	40	Lucembursko	EUR	55
Gruzie	EUR	50	Macao	EUR	45
Guatemala	USD	45	Madagaskar	EUR	45
Guinea	EUR	50	Maďarsko	EUR	50

Malajsie	USD	45	Středoafriická republika	USD	50
Malawi	USD	45	Súdán	USD	55
Maledivy	USD	60	Surinam	USD	50
Mali	EUR	50	Svatý Tomáš a Princův ostrov	EUR	40
Malta	EUR	50	Svazijsko	EUR	50
Maroko	EUR	50	Sýrie	EUR	60
Mauretánie	EUR	50	Španělsko	EUR	50
Mauricius	EUR	55	Švédsko	EUR	65
Mexiko	USD	50	Švýcarsko	CHF	75
Moldavsko	EUR	45	Tádžikistán	EUR	40
Monako	EUR	45	Tanzanie	USD	55
Mongolsko	EUR	40	Thajsko	EUR	40
Mosambik	EUR	55	Tchaj-wan	EUR	45
Myanmar	USD	55	Togo	EUR	45
Namibie	EUR	50	Tunisko	EUR	50
Německo	EUR	50	Turecko	EUR	50
Nepál	USD	50	Turkmenistán	EUR	45
Niger	EUR	50	Uganda	USD	55
Nigérie	EUR	50	Ukrajina	EUR	45
Nikaragua	USD	45	Uruguay	USD	60
Nizozemsko	EUR	50	Uzbekistán	EUR	40
Norsko	EUR	65	Vatikán	EUR	55
Nový Zéland	USD	65	Velká Británie	GBP	45
Omán	EUR	50	Venezuela	USD	65
Pákistán	EUR	50	Vietnam	EUR	40
Panama	USD	50	Zambie	USD	55
Paraguay	USD	50	Zimbabwe	USD	50
Peru	USD	52	Ostatní země		
Pobřeží Slonoviny	EUR	45	neuvedené v příloze	EUR	35
Polsko	EUR	50			
Portugalsko	EUR	45			
Rakousko	EUR	45			
Rovníková Guinea	EUR	50			
Rumunsko	EUR	45			
Rusko	EUR	45			
Rwanda	USD	55			
Řecko	EUR	40			
Salvador	USD	45			
San Marino	EUR	55			
Saúdská Arábie	EUR	50			
Senegal	EUR	55			
Severní Makedonie	EUR	40			
Seychely	EUR	55			
Sierra Leone	EUR	40			
Singapur	USD	65			
Spojené arabské emiráty	USD	55			
Slovensko	EUR	40			
Slovinsko	EUR	40			
Somálsko	USD	55			
Spojené státy americké	USD	70			
Srbsko	EUR	40			
Srí Lanka	USD	50			

¹⁾ Americká Samoa, Cookovy ostrovy, Fidži, Guam, Kiribati, Kokosové ostrovy, Marshallovy ostrovy, Midwayské ostrovy, Mikronésie, Nauru, Niue, Norfolk, Palau, Papua Nová Guinea, Pitcairnův ostrov, Šalamounovy ostrovy, Společenství Severních Marian, Tokelau, Tonga, Tuvalu, Vanuatu, Velikonoční ostrov, Východní Timor, Ostrov Wake, Západní Samoa.

²⁾ Francouzská Guyana, Francouzská Polynésie, Guadeloupe, Martinik, Mayotte, Nová Kaledonie, Réunion, Saint Pierre a Miquelon, Svátý Bartoloměj, Svátý Martin, Wallis a Futuna.

³⁾ Anguilla, Antigua a Barbuda, Aruba, Barbados, Curaçao, Dominika, Dominikánská republika, Grenada, Haiti, Jamajka, Kajmanské ostrovy, Montserrat, Britské panenské ostrovy, Portoriko, Svátá Lucie, Svátý Kryštof a Nevis, Svátý Vincent a Grenadiny, Trinidad a Tobago, Turks a Caicos.

Zdanění úroků mezi přidruženými společnostmi

Formální soulad s daňovými zákony nemusí zakládat legálnost transakce, zejména ukáže-li se, že hlavním účelem takové transakce je zapojení dluhového financování do procesu získání daňové úspory, aniž by tyto transakce měly vlastní výsledovatelný ekonomický smysl. Pokud v rámci restrukturalizace není reálný návrat zapůjčených finančních prostředků (jistiny) obratem zpět do skupiny, nýbrž vytvoření úročeného dluhu vůči jinému členu skupiny na základě půjčky, nemá tento postup jiný racionální důvod než vytvoření daňově uznatelného nákladu, neboť v rámci transakce toliko přešla již skupinou ovládaná aktiva do přímého vlastnictví nově zapojené, ale skupinou taktéž ovládané, společnosti. Vyplývá to rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci Johnson Controls.

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Lukáše Pišvejce a Mgr. Radvana Havelce v právní věci žalobkyně: Johnson Controls Czech s. r. o., se sídlem Líbalova 2348/I, Praha 4, zastoupená JUDr. Ivem Jandou, Ph.D., advokátem se sídlem Na Příkopě 854/I4, Praha 1, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 427/3I, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 9. 2023, č. j. 29IO4/23/5200II43I7I2I36, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3I. I. 2024, č. j. IO Af 22/2023 87, takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

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

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalobkyně se žalobou podanou k Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 9. 2023, č. j. 29IO4/23/5200II43I7I2I36 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu – platební výměry ze dne 2. 12. 2020, jimiž byla žalobkyni doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 10. 2012 do 30. 9. 2013 ve výši 153 777 894 Kč, zrušena daňová ztráta 48 057 146 Kč a předspsáno penále v celkové výši 31 236 149 Kč; a dále doměřena daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 10. 2013 do 30. 9. 2014 ve výši 130 094 621 Kč, zrušena daňová ztráta 264 684 869 Kč a předspsáno penále v celkové výši 28 665 772 Kč.

[2] Úvodem městský soud předeslal, že nyní projednávaná věc skutkově i právně navazuje na spory téže žalobkyně již řešené městským soudem, přičemž dospěl k tomu, že od již vyřčených judikturních závěrů obsažených v rozsudcích ze dne 22. 2. 2021, č. j. IO Af 29/2019 123, a ze dne 13. 11. 2023, č. j. IO Af 29/2019 210, se nemá důvod odchylovat.

[3] K meritu sporu především uvedl, že rozhod-

**Již nyní na
Danove-Zakony.cz**

DanoveZakony365.cz

**DAŇOVÁ
JUDIKATURA**

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

Díl VIII.

SPV

**SPOLEČNOSTI
PRO VÁS**

**PRODEJ
A ZAKLÁDÁNÍ
SPOLEČNOSTÍ**



V ceně:



nutí daňových orgánů se týkají problematiky zneužití práva žalobkyní. Dále městský soud shrnul, že transakce, která je předmětem sporu, spočívala v restrukturalizaci společností ve skupině spojených osob. Na počátku společnosti Johnson Controls International B. V. (dále jen „JCI“) a Johnson Controls Czech Holding BV (dále jen „JCCH“), obě z Nizozemí, získaly podíly v žalobkyni. Ta byla do té doby tzv. ready-made společností bez ekonomické aktivity. Odkupem podílů se však dostala do celosvětové skupiny Johnson Controls, v jejímž čele stála společnost Johnson Controls, Inc. (dále jen „JC“) ze Spojených států amerických. JCI následně prodala žalobkyni podíly ve společnostech JOHNSON CONTROLS AUTOMOBILOVÉ SOUČÁSTKY spol. s.r.o. (dále jen „JCAS“) a TRIMCO spol. s.r.o. (dále jen „Trimco“). Žalobkyně převážnou část kupní ceny uhradila za pomoci úvěru od Johnson Controls Nederland Holding BV (dále jen „JCNH“) z Nizozemí. Společnosti JCAS a Trimco byly následně sloučeny fúzí, přičemž JCAS se stala nástupnickou společností. Ta následně změnila právní formu ze společnosti s ručením omezeným na komanditní společnost. Komanditistou ve společnosti se stala JCI a komplementářem žalobkyně. Daňové orgány posuzovaly, zda daná transakce přinesla celé skupině relevantní ekonomickou příležitost či relevantně přispěla k udržení dosahovaných příjmů. Dospěly však k závěru, že nikoliv, resp. že tyto jiné než daňové výhody, nejsou dostatečné, ve srovnání se získanou daňovou výhodou. To, že daň byla zaplácena v zahraničí nemůže na posouzení uvedeného nic změnit. Transakce se uskutečnila pouze uvnitř skupiny, aniž by došlo k nové akvizici či jiné operaci, která by objektivně přinesla nové příjmy (nad rámec daňové výhody), či přispěla k udržení stávajících příjmů. Shodné okolnosti dle městského soudu posuzoval Nejvyšší správní soud v rozsudcích týkajících se společnosti CTP [rozsudky ze dne 10. 11. 2015, čj. 1 Afs 56/2015 67, ze dne 27. 10. 2015, čj. 2 Afs 64/2015 75, ze dne 3. 11. 2015, čj. 2 Afs 65/2015 81, ze dne 13. 1. 2016, čj. 3 Afs 53/2015 117, ze dne 7. 6. 2016, čj. 8 Afs 34/2015 71, ze dne 21. 10. 2015, čj. 9 Afs 56/2015 117, ze dne 15. 10. 2015, čj. 9 Afs 57/2015 120 a ze dne 29. 10. 2015, čj. 9 Afs 58/2015 127 (dále „věc CTP“)]. Městský soud uznal, že ve věci CTP nedošlo ke zdanění v ČR ani v zahraničí, avšak to dle něj není rozhodné. V případě žalobkyně

sice došlo ke změně vnitroskupinového financování, ale kromě daňového zvýhodnění, resp. nižší daňové zátěže vztažené k hospodářskému výsledku společnosti JCAS, žádná nová příležitost k dosažení příjmů skupině v České republice nevznikla. Rozsudek NSS ze dne 25. 3. 2010, čj. 5 Afs 25/2009 98, č. 2070/2010 Sb. NSS, (OKD), není na danou věc aplikovatelný. V ní totiž daňový subjekt dosáhl zisku, který musel být nejprve zdaněn a poté rozdělen mezi akcionáře. Spornou otázkou v uvedené věci bylo to, zda lze zisk přednostně použít na provozní činnost a dividendu financovat úvěrem. V nyní posuzované věci nicméně ke zdanění zisku v ČR nedošlo. Nedošlo ani k využití zisku na provozní činnost či deklarovanou strategickou, investiční či akviziční činnost.

[4] Městský soud k subjektivnímu prvku zneužití práva konstatoval, že se žalobkyně v daňovém řízení doznala k tomu, že chtěla v České republice dosáhnout daňového zvýhodnění. Žalovaný podle městského soudu správně posoudil smysl transakce optikou celé skupiny i otázku, zda vygenerovaný dluh přinesl také relevantní ekonomickou příležitost či relevantně přispěl k udržení dosahovaných příjmů způsobem, jenž by vylučoval aplikaci pravidel vyplývajících z principu zákazu zneužití práva. Upozorněním na zdanění úrokových výnosů v zahraničí žalobkyně zdůrazňuje pouze daňový aspekt transakce, nikoliv její jiný racionální ekonomický důvod. Městský soud nepochybně, že transakce mohla mít v době jejího plánování a realizace i jiné motivy, nicméně ty shledal jako naprosto podružné ve srovnání s daňovým zvýhodněním v řádu minimálně stovek milionů (spíše miliard) korun. Žalobkyně působila jako „průtoková schránka“. Její deklarovaná akviziční, investiční a holdingová činnost byla dlouhá léta v podstatě nulová. Skutečná strategická rozhodnutí sama nečinila, ta byla činěna v zahraničí. Jistinu úvěru nesplácěla, sjednala si prodloužení splatnosti úvěru v roce 2011 o dalších 10 let a v souvislosti s některými splátkami musela čerpat další vnitropodnikové půjčky. Městský soud doplnil, že úroky související s akviziční půjčkou souvisí s dosažením, zajištěním nebo udržením příjmů žalobkyně pouze formálně. Jediným podstatným důvodem zapojení žalobkyně do externího financování v rámci skupiny bylo získání nedovolené daňové výhody ve vztahu k veřejným rozpočtům České

republiky, což žalovaný prokázal. Dle názoru městského soudu bude z daňového hlediska z podstaty věci vždy obtížně obhajitelné, jestliže si určitá osoba nejprve zakoupí určitý majetek (ať již ze svých úspor, nebo si na tuto investici půjčí), který generuje zdanitelný příjem, avšak následně provede transakci, kterou tento majetek jakkoli, ani potenciálně nezhodnotí, daňový příjem těmito transakcemi nezvýší, nezajistí ani neudrží, přičemž si ponechá rozhodující vliv na nakládání s tímto majetkem a docílí toho, že z tohoto majetku nebude odvádět daň, protože přímým vlastníkem tohoto majetku se stane jí ovládaná osoba, které na jeho nákup dlouhodobě půjčí finanční prostředky, jenž zároveň okamžitě zinkasuje jako kupní cenu.

[5] Městský soud k tvrzené úhradě daně v zahraničí dále doplnil, že v České republice u žalobkyně došlo ke snížení základu daně a v zahraničí (v Nizozemí, Lucembursku a USA) měla transakce daňově neutrální dopad. Společnosti skupiny Johnson Controls totiž z transakce zároveň vykazovaly úrokové výnosy a úrokové náklady. V Nizozemí tak byl zdaněn pouze rozdíl v úrokové sazbě ve výši 0, 125 %. V České republice ani v zahraničí nebyly podíly na výsledku hospodaření úspěšně zdaněny. Závěry o existenci daňového zvýhodnění nemůže vyvrátit ani tvrzení žalobkyně spočívající v tom, že blíže nekvantifikovanou daň měly odvést subjekty stojící mimo skupinu Johnson Controls (držitelé dluhopisů).

[6] Městský soud se dále plně ztotožnil se správcem daně, že samotná přeměna JCAS na komanditní společnost neměla daňovou relevanci z hlediska aplikace institutu zneužití práva. Proto doměření daně stěžovatelce, jakožto komplementáři společnosti JCAS, naplnilo smysl článku 6 odst. 1 směrnice Rady EU 2016/1164 ze dne 12. července 2016, kterou se stanoví pravidla proti praktikám vyhýbání se daňovým povinnostem, které mají přímý vliv na fungování vnitřního trhu (dále „směrnice ATAD“).

[7] K námitce porušení legitimního očekávání městský soud uvážil, že orgány finanční správy v právě posuzované věci s poukazem na nově zjištěné okolnosti řádně odůvodnily rozdílné závěry, k nimž v posuzované věci – oproti závěrům kontroly vztahující se ke zdaňovacímu období 2002/2003 a provedené na přelomu let 2005 a 2006 – dospěly. Zejména pak náležitě

vysvětlily, proč tehdejší správce daně nemohl (ještě) důvodně uvažovat o zneužití práva ze strany žalobkyně, resp. skupiny Johnson Controls.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadila pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Navrhla, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatelka předně namítala, že dodatečné platební výměry byly vydán v rozporu se zásadou legitimního očekávání. Městský soud pochybil, pokud nevysvětlil rozdíl ve skutkovém stavu zjištěném daňovou kontrolou za hospodářský rok 2003 a v nyní posuzovaném hospodářském roce 2013 a 2014. Ve skutkově shodných případech by mělo být rozhodováno shodně. Relevantní změnou je podle městského soudu časový odstup, bez něhož nemohl správce daně vyhodnotit okolnosti transakce. Pokud by ale posouzení určitých skutkových okolností mělo být možné až poté, co se s určitým časovým odstupem ustálí a náležitě projeví, byl by podle stěžovatelky výrazně narušen princip právní jistoty daňových subjektů. Nikdy by totiž nebylo zřejmé, jak dlouhý čas to má být a od kdy tedy lze na legitimní očekávání spoléhat. Proto neměla být v hospodářském roce 2013 a 2014 daň doměřena.

[10] Stěžovatelka dále tvrdí, že žalovaný a městský soud nesprávně odmítají okolnosti, které mají původ v zahraničí. K dosažení příjmů musí společnost vynaložit také odpovídající náklady. Dodatečným nákladem jsou úroky z dluhopisů. Neobstojí tak tvrzení městského soudu spočívající v tom, že úrokový náklad, který skupině vzniká v zahraničí, nemá spojitost s úrokovým nákladem stěžovatelky. Proto také městský soud nesprávně dospěl k závěru, že úrokový náklad stěžovatelky vznikl uměle. Na druhou stranu městský soud tvrdí, že úrokový náklad stěžovatelky představuje úrokový výnos členů skupiny v zahraničí, avšak u žádného nedochází ke zdanění, protože vždy proti němu stojí úrokový náklad. V tomto je argumentace městského soudu rozporná. Úrok z dluhopisů u jejich držitelů představoval zdanitelný příjem. Na konci řetězce nestojí emitent dluhopisů ze skupiny. Přesto

městský soud z tohoto předpokladu nesprávně vycházel. I v tomto je argumentace městského soudu vnitřně rozporná. Z rozsudku ani není zřejmé, z jakého důvodu městský soud nezohlednil daň, kterou uhradili držitelé dluhopisů. Přestože držitelé dluhopisů nejsou součástí skupiny, nelze k nim přistupovat odlišně než ke členům skupiny. Pokud by měl městský soud za to, že k nim lze přistupovat odlišně, byl povinen důvody odlišného přístupu vysvětlit. Městský soud dále ve svých závěrech nezohlednil, že skupina musela držitelům dluhopisů úrok uhradit. Skupina tak měla sice nižší daň v ČR, avšak přibližně pětinasobek ušetřené částky musela uhradit držitelům dluhopisů. Proto jí daňová výhoda nevznikla.

[11] Stěžovatelka dále namítá, že se městský soud řádně nevypořádal s její žalobní argumentací, kterou vysvětlovala odlišnost její transakce ve srovnání s věcí CTP. Poukazovala totiž na to, že u ní k uhrazení daně v zahraničí došlo. Městský soud však uvedl pouze to, že tato odlišnost na posouzení nic nemění. K subjektivní podmínce zneužití práva stěžovatelka uvedla, že získání daňové výhody neplánovala a ani jí nevznikla. Pouze provedla rekapitalizaci, tedy částečně nahradila původní financování vlastním kapitálem kombinací financování prostřednictvím vlastního kapitálu a vnitropodnikového úvěru. Funkce holdingové entity určovala aktiva, která bude stěžovatelka držet. Ekonomické důvody provedené transakce proto existovaly a nebyly pouze podružné. Dále poukazuje na okolnosti shodné s rozsudkem NSS ve věci OKD. V ní společnost OKD těžila z argumentace, dle které akcionáři rozhodli o výplatě dividendy, s čímž se společnost musela vypořádat buďto prodejem majetku nebo omezením příjmů. Z důvodu přijetí úvěru k prodeji majetku nedošlo. Ani v případě stěžovatelky nedošlo ke zvýšení nebo rozšíření majetku či příjmů. Shodně nastala jen změna financování majetku a z něj plynoucích příjmů. Jistina přijatého úvěru stěžovatelky na nákup podniku je obdobou jistiny úvěru, který OKD přijala na výplatu dividendy. Městský soud sice tvrdí, že v rozsudku ve věci OKD došlo ke zdanění, avšak nevysvětluje, z jakého důvodu je tato okolnost rozhodná. Pokud by toto tvrzení městského soudu skutečně rozhodné bylo, pak měly daňové orgány stěžovatelce uznat jako daňově uznatelnou alespoň část úroků, a to v rozsahu připadajícímu

na zdaněný vlastní kapitál, resp. ve výši konsolidačního rozdílu, jak jej označuje správce daně, a to ve výši přibližně 943 mil. Kč. To, že transakcí došlo k navrácení kapitálu je irelevantní. Ani způsob vypořádání nebyl určující. V případě provedení transakce s osobou stojící mimo skupinu by byl výsledek stejný. Zdanění v ČR by zamezovala smlouva o dvojím zdanění a v Nizozemí by byl příjem osvobozen od daně. Přestože by nebylo v takovém případě pochyb o tom, že se jedná o novou investici, zákon o daních z příjmů v § 24 odst. 1 ohledně daňově uznatelných nákladů nehovoří pouze o dosažení příjmů, ale také o jejich zajištění a udržení.

[12] Stěžovatelka rovněž tvrdí, že pokud došlo ke zneužití práva, správce daně je neprokázal a městský soud to nezohlednil. Městský soud opakovaně nesprávně uvedl, že právě stěžovatelka svá tvrzení neprokázala, přestože důkazní břemeno leží na správci daně. Správce daně neprokázal zejména to, že stěžovatelčina skupina získala daňovou výhodu, a že získání této výhody bylo převažujícím účelem dotčené transakce. Ohledně racionality svého jednání předložila v daňovém řízení také znalecký posudek ze dne 19. 2. 2018. Kromě synergických efektů holdingu bylo cílem transakce i vhodnější nastavení kapitálové struktury (poměr vlastního kapitálu a dluhu) v souladu s praxí skupiny v jiných zemích.

[13] Stěžovatelka konečně uvádí, že daň byla nesprávně doměřena jí, přestože měla být doměřena společnosti JCAS, která generovala zisk, jak plyne ze směrnice ATAD.

[14] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že napadený rozsudek není nepřezkoumatelný, což je zjevné již jen z toho, že stěžovatelka se závěry městského soudu obsáhle polemizuje. K námitce legitimního očekávání městský soud uvedl, že v prvních letech činnosti komanditního holdingu nebylo možné činnost klasifikovat jako zneužití práva. Jednalo se pouze o přípravnou fázi, jak opakovaně tvrdila stěžovatelka v daňovém řízení. Naopak v hospodářském roce 2013 se již o zneužití práva jednalo. Dále žalovaný tvrdí, že celou transakci posuzoval v pohledu celé skupiny, nikoliv pouze teritoriálně v rámci společností v ČR. Podle žalovaného akviziční půjčka nepředstavovala ani potenciální příležitost k dosažení nových zdanitelných příjmů či zajištění a udržení příjmů stávajících. Stěžovatelka svojí ar-

gumentací míří na zdanění úroků v zahraničí, avšak odhlíží od toho, že transakce neměla dostatečné ekonomické opodstatnění, vyjma vytvoření tzv. „daňového štítu“. Námitku, dle které měly daňové orgány uznat alespoň část nákladů, žalovaný považuje za nepřípustnou, jelikož ji stěžovatelka neuplatnila již v řízení před městským soudem. Tato námitka je také zjevně nedůvodná a účelová. Lze si totiž jen stěžít představit, že by stěžovatelka zneužila právo jen částečně. Ke zdanění v zahraničí žalovaný konstatoval, že v Nizozemí si holding vůči výnosovým úrokům ve výši 6,625 %, resp. 4,025 % a 6,44 %, uplatňoval nákladové úroky ve výši 6,5 %, resp. 3,9 % a 6,315 % ze stejné výše jistiny. Prodej podílu společnosti JCI společnosti JCAS byl v roce 2002 od daně z příjmů v Nizozemí osvobozen. V Nizozemí tak byl účinně zdaněn jen rozdíl v úrokové sazbě ve výši 0,125 %. Nulový daňový dopad měla transakce pouze v zahraničí, nikoliv v ČR. I nejvyšší akcionář skupiny Johnson Controls prostředky k financování získal na americkém dluhopisovém trhu. Proto si kromě vnitropodnikových úroků uplatňoval i úrokové náklady. Argumentace stěžovatelky, dle které by se mělo přihlídnout i k úrokům uhrazeným držitelům dluhopisů, městský soud správně nepřisvědčil. V České republice tak stěžovatelka získala daňové zvýhodnění, zatímco v zahraničí měla transakce na ostatní členy skupiny nulový daňový dopad. Žalovaný má dále za to, že naplnění objektivního a subjektivního kritéria zneužití práva prokázal. Stěžovatelku důkazní břemeno netíží. Sama však zná nejlépe svoji podnikatelskou činnost. Je tak v jejím zájmu, aby nabídla vysvětlení toho, jaký ekonomicky racionální cíl její transakce měla. Daňové orgány jsou povinny pouze přesvědčivě zdůvodnit, proč transakce zjevný ekonomický smysl neměly. To dle žalovaného tvrzení prokázaly. Žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

[15] Stěžovatelka v replice zdůraznila, že posuzovaná transakce sloužila k udržení příjmů. Zdrojem investice byly též prostředky získané emisí dluhopisů. Bez této emise by musela investovat méně finančních prostředků. Námitka týkající se částečného uznání nákladů není nepřípustná, neboť její podstata již byla uvedena v žalobě. Městský soud se neztotožnil s její žalobní námitkou jako celkem. Pokud by však bylo možné vyhovět námitce pouze částečně, měla by mít částečný účinek. Stěžovatel-

ka nemohla předvídat závěry městského soudu. Částečným uznáním se nemyslí připuštění konceptu „částečného zneužití práva“. Je nutno vycházet ze závěrů vyslovených kasačním soudem ve věci OKD, dle kterých lze přihlídnout k rozsahu, ve kterém zdaněný vlastní kapitál existoval již před restrukturalizací. Tímto postupem by jí byl žalovaný povinen uznat úrok ve výši alespoň 135 mil. Kč.

III. Posouzení kasační stížnosti

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná. Poté zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud podotýká, že při posouzení nyní projednávané věci vycházel z rozsudků tohoto ze dne 15. 6. 2023, č. j. 8 Afs 105/2021 91, a ze dne 15. 8. 2025, č. j. 8 Afs 270/2023 105, které byly vydány ve skutkově i právně prakticky shodné věci toliko ve vztahu k jinému zdaňovacímu období.

[19] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval přípustností kasačních námitek. Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. je totiž kasační stížnost nepřípustná, opírali se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Stěžovatelka musí podle § 104 odst. 4 s. ř. s. v kasační stížnosti mj. reagovat na argumentaci městského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Pokud pouze opakuje námitky, které uvedla v žalobě, aniž by jakkoliv reflektovala argumentaci městského soudu, tak za předpokladu, že uvedené námitky městský soud přezkoumatelně vypořádal, nejsou takové námitky přípustné (usnesení NSS ze dne 10. 9. 2009, čj. 7 Afs 106/200977, č. 2103/2010 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 6. 2016, čj. 1 As 271/201536). Z textu daného ustanovení je také zřejmé, že brání i uplatnění jiných námitek než těch, které byly včas uplatněny v řízení před krajským soudem. Proto jsou nepřípustné také kasační námitky, které vychází z opožděných žalobních námitek (roz-

sudek NSS ze dne 3. 9. 2008, čj. I Afs 102/2008 39).

[20] Stěžovatelka již v žalobě tvrdila, že jí daňová výhoda nevznikla, jelikož došlo k úhradě daně v zahraničí. Konkrétně namítala, že úrok z úvěru byl v ČR uplatněn jako uznatelný náklad a u zahraničního věřitele jako úrokový příjem. Stěžovatelka na jednotlivých příkladech poukazovala na odlišnosti v ziskovosti a daňovém zatížení skupiny s ohledem na zdroj financování, avšak žádnou konkrétní námitku týkající se odvedení daně držiteli dluhopisů v souvislosti s těmito příklady nevznesla. Takto obecná tvrzení však zcela jistě nelze považovat za žalobní námitky. Ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. stěžovatelce ukládá povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu ke stěžovatelce a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje stěžovatelka napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005 58, č. 835/2006 Sb. NSS). Stěžovatelka v žalobě zjevně namítala, že daň z transakce odvedly společnosti z její skupiny, a proto skupině jako celku daňová výhoda nevznikla. Dostatečně konkrétní námitku, ve které by sporovala závěry žalovaného proto, že nevzal v potaz daň zaplacenou subjekty stojícími vně skupiny, však v žalobě nevznesla.

[21] Až ve vyjádření ze dne 5. 1. 2023, tedy značnou dobu po uplynutí lhůty pro podání žaloby, poprvé vznesla konkrétní argumentaci, dle které držitelé dluhopisů (stojící mimo skupinu) hradili z výnosů daň a že z emise dluhopisů dle ní měla být transakce financována. Proto nedošlo ke vzniku daňové výhody. Nejvyšší správní soud má však za to, že se jednalo o opožděnou námitku, která se značně odlišuje od její žalobní námitky týkající se uhrazení daně jinými členy skupiny. Stěžovatelka totiž ve své argumentaci ve vyjádření nově poukazuje na zcela jiné subjekty, které dle ní měly daň uhradit v zahraničí. Jelikož tuto námitku nevznesla ve lhůtě pro podání žaloby, ačkoliv tak učinit mohla, a nemá ani předobraz v samotné žalobě, je její kasační argumentace související se zdaněním držitelů dluhopisů nepřipustná.

[22] Stěžovatelka také namítá, že jí daňové orgány měly v souladu s rozsudkem ve věci OKD

jako daňově uznatelné akceptovat náklady na úrok z jistiny v rozsahu, v jakém byl zdaněn, resp. v jakém nahradil předtím existující vlastní kapitál. Tomu dle ní odpovídá částka ve výši 943 mil. Kč. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s žalovaným v tom, že stěžovatelka tuto námitku neuplatnila již v řízení před městským soudem. Stěžovatelka uplatnění této námitky v replice vysvětlila tak, že již v žalobě uvedla, že daňové subjekty mají právo podle své vůle uspořádat své podniká a v rámci toho i právo volit, z jakých zdrojů bude podnikání financováno a že ze shodného principu vycházel i rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci OKD. Dle ní právě na vypořádání této žalobní námitky reaguje kasační námitka, dle které by měl být úrok přiznán částečně. Proto má stěžovatelka za to, že podstata kasační námitky je obsažena již v uvedených žalobních námitkách. S tím se však Nejvyšší správní soud neztotožňuje. Námitku částečného uznání nákladů nelze dovodit z obecného žalobního tvrzení ohledně možnosti daňového subjektu uspořádat si vlastní podnikání a zvolit si zdroj financování. Daná kasační námitka nemá předobraz ani v jakékoliv jiné včas uplatněné námitce v řízení před městským soudem. Připustnost této kasační námitky nelze dovodit ani z toho, že se stěžovatelka v žalobě domáhala uznání veškerých nákladů. Nejvyšší správní soud ostatně za nepřipustnou shledává i námitku poprvé uplatněnou až v řízení o kasační stížnosti, týkající se uznání alespoň částečného odpočtu na DPH. Stěžovatelce zároveň nic nebránilo v tom, aby námitku částečného uznání nákladů vznesla již v žalobě, byť pouze pro případ, že by městský soud nepřisvědčil jejím námitkám ohledně oprávněnosti veškerých nákladů. Z uvedených důvodů posoudil Nejvyšší správní soud danou kasační námitku nepřipustnou.

[23] Stěžovatelka dále tvrdí, že způsob provedení transakce je irelevantní. Vypořádání v penězích mohlo být nahrazeno započtením pohledávkami. Dále uvedla, že její transakce skutečně nezahrnuje žádný majetkový přírůstek. Jedná se pouze o nahrazení jednoho zdroje financování jiným. Úvěr byl pro ni zdrojem financování jejího aktiva, komplementářského podílu na JCAS. Aktivum jí přinášelo příjem a zdroj financování výdaj. Před danou transakcí byla česká část skupiny financovaná vlastním kapitálem, který logicky nebyl spo-

jen s úrokem. Pokud by úvěr neměla, neměla by ani dané aktivum a ani příjem z něj.

[24] Nejvyšší správní soud k dané argumentaci konstatuje, že částečně pouze shrnuje skutkový stav, který není mezi stranami sporný. Dále opakuje žalobní tvrzení ohledně možného započtení pohledávky. Se shodnou žalobní námitkou se městský soud však již vypořádal tak, že je irelevantní. Podstatou kritiky postupu stěžovatelky, resp. postupu její skupiny, není reálný návrat zapůjčených finančních prostředků (jistiny) obratem zpět do skupiny, nýbrž vytvoření úročeného dluhu vůči jinému členu skupiny na základě půjčky, která neměla pro skupinu jiný racionální ekonomický důvod než vytvoření daňově uznatelného nákladu. V rámci transakce toliko přešla již skupinou ovládaná aktiva (společnosti JCAS a Trimco) do přímého vlastnictví nově zapojené, ale skupinou taktéž ovládané, stěžovatelky. Převod podílů si skupina sama zafinancovala. Byla též příjemcem těchto peněžních prostředků. Stěžovatelka tak, aniž by relevantně zpochybňovala závěry městského soudu, pouze opakuje svá žalobní tvrzení ohledně možného započtení pohledávky. S těmi se však městský soud již řádně vypořádal. Proto je námitka nepřijatelná. Stěžovatelka také sice tvrdí, že by bez úvěru nezískala dané aktivum (společnost JCAS a Trimco), avšak nikterak nereaguje na závěr městského soudu, dle kterého je tato okolnost irelevantní, jelikož její skupina již tato aktiva vlastnila. Nikterak nevysvětluje, proč při posouzení této okolnosti je relevantní pouze to, že tato aktiva vlastní právě ona, a naopak není relevantní to, že tato aktiva již před transakcí vlastnil její holding. Přitom sama stěžovatelka v různých pasážích kasační stížnosti poukazuje na to, že je nutné přihlížet k fungování celé její skupiny. S ohledem na obecnost její argumentace, kterou nereaguje na závěry městského soudu, je proto daná námitka taktéž nepřijatelná.

[25] Stěžovatelka v šesté části kasační stížnosti, týkající se důkazního břemene, také brojí proti závěrům městského soudu a daňových orgánů, které se týkaly subjektivního kritéria zneužití práva a jeho prokázání správcem daně. Namítá konkrétně to, že správce daně své důkazní břemeno neunesl, jelikož jím předložené důkazy nejsou přesvědčivé. Nedoložil tvrzený důsledek a motiv skupiny stěžovatelky ohledně toho, že získala a zamýšlela

získat čistou ekonomickou výhodu. Dále tvrdí, že předložila řadu podkladů a legitimních důvodů pro uskutečnění transakce, mimo jiné znalecký posudek. Kromě synergických efektů holdingu bylo cílem i vhodnější nastavení kapitálové struktury. Stěžovatelka poukázala také na časový aspekt sporu, tedy že má pouze omezenou schopnost předložit důkazní prostředky vzhledem k tomu, že se transakce uskutečnila již v letech 2001 až 2003. K této argumentaci je třeba uvést, že městský soud se s prakticky shodnými námitkami podrobně vypořádal. Výslovně se také odkázal na závěry žalovaného s tím, že daňové orgány jednoznačně vysvětlily, že ze znaleckého posudku nelze vycházet, jelikož znalec nikterak nezohlednil konkrétní okolnosti vnitroskupinové restrukturalizace. Žalovaný dále osvětlil, že pokud by akceptoval závěry znalce o optimální struktuře dluhu a vlastního kapitálu, znamenalo by to v důsledku to, že by jakýkoliv dluh musel být daňově uznatelný. To je však v rozporu s účelem a smyslem § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů. Za zásadní žalovaný považoval to, jak včlenění dluhu ovlivnilo příležitosti pro podnikání skupiny a její potenciál generovat zdanitelné příjmy. Na tuto otázku však dle žalovaného znalecký posudek odpověď neposkytuje, resp. z povahy věci ani nemůže. Žalovaný podle městského soudu také podrobně vysvětlil, z jakého důvodu k proklamovaným pozitivním efektům transakce nedošlo, či byly pouze podružné. Nejvyšší správní soud konstatuje, že v úvodu tohoto odstavce uvedené kasační námitky stěžovatelky jsou zcela obecné a nereagují na naprosto konkrétní závěry městského soudu a žalovaného, na jehož rozhodnutí městský soud též odkázal. Je přitom výlučně na stěžovatelce, aby dostatečně konkrétně reagovala na argumentaci městského soudu a v kasační stížnosti uvedla, z jakých důvodů jsou jeho závěry nesprávné. Uvedené námitky však daná kritéria nesplňují, proto se jimi nelze věcně zabývat.

[26] Pokud jde o námitky věcně projednatelné, Nejvyšší správní soud se předně zabýval uplatněným důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, byli by současně rozsudek městského soudu nepřezkoumatelný. S ohledem na skutečnost, že stěžovatelka nijak podrobněji nespecifikovala, v čem by nepřezkoumatelnost rozsudku městského

soudu měla spočívat. Nejvyšší správní soud toliko uvádí, že rozsudek městského soudu je řádně odůvodněný, neboť je z něj jasné patrné, jakými úvahami se městský soud řídil a k jakým závěrům dospěl, přičemž vypořádal všechny řádně uplatněné žalobní námitky. Stěžovatelka navíc se závěry městského soudu věcně polemizuje, což by u nepřezkoumatelného rozsudku z podstaty věci nebylo možné. Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[27] Stěžovatelka podstatnou část své argumentace uplatněné na základě § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. staví na tom, že jí daňová výhoda nevznikla, jelikož daň z transakce hradily subjekty z její skupiny v zahraničí.

[28] Nejvyšší správní soud předně rekapituluje, že žalovaný ve svých závěrech kladl stěžovatelce k tíži to, že za pomoci uměle vytvořené konstrukce získala daňovou výhodu spočívající v tom, že si odečetla úroky z akvizičního úvěru, který přijala od spřízněné osoby, čímž skupina Johnson Controls dosáhla nižšího daňového zatížení v České republice. Výsledkem transakce byl dle žalovaného odliv finančních prostředků (úroků) do Nizozemí a následně do USA a zkrácení České republiky o daňové příjmy. Hlavním smyslem transakce dle něj bylo zapojení dluhového financování s cílem získání daňové úspory, aniž tyto transakce měly vlastní výsledovatelný ekonomický smysl.

[29] Proti těmto závěrům stěžovatelka brojila v žalobě tím, že společnosti ze skupiny Johnson Controls uhradily daň v zahraničí, a proto skupině nemohla vzniknout daňová výhoda. Městský soud však jednoznačně vysvětlil, že zatímco v České republice došlo u stěžovatelky ke snížení základu daně, v zahraničí (v Nizozemí, Lucembursku a v USA) měla situace v zásadě neutrální daňový dopad. To proto, že společnosti skupiny Johnson Controls vykazovaly na jedné straně úrokové náklady a na straně druhé úrokové výnosy. Pouze v Nizozemí byl zdaněn rozdíl v úrokové míře ve výši 0,125 %, což však na správnosti závěru o získání daňového zvýhodnění a zneužití práva ničeho nemění.

[30] Stěžovatelka až ve vyjádření ze dne 5. 1. 2024 poprvé vznesla námitku, že skupina Johnson Controls daňovou výhodu nezískala proto, že daň uhradili držitelé dluhopisů stojící mimo skupinu. Tuto novou námitku však

stěžovatelka vnesla opožděně. Proto Nejvyšší správní soud ke kasačním námitkám na ni navazujícím nemůže přihlížet (viz výše).

[31] Nejvyšší správní soud se tak mohl zabývat pouze námitkou stěžovatelky, že skupina Johnson Controls daň související s transakcí v zahraničí uhradila, a proto jí nevznikla daňová výhoda. Nejvyšší správní soud k této námitce konstatuje, že stěžovatelka ve své argumentaci nikterak nezohledňuje závěr městského soudu, že v Nizozemí byl zdaněn pouze rozdíl v úrokové sazbě ve výši 0,125 %. Nejvyšší správní soud připouští, že formálně ke zdanění souvisejícímu s transakcí v zahraničí došlo, z pohledu celé skupiny je však tato daň ve značném nepoměru s daní, kterou by musela skupina uhradit, pokud by k transakci nedošlo. To je ostatně naprosto zřejmé i ze závěrů městského soudu. Pokud snad argumentace stěžovatelky míří na to, že ke zneužití práva nemůže dojít za situace, kdy z hlediska holdingu k úhradě určité daně v zahraničí došlo, bez ohledu na její výši, pak se mylí. Z právních a judikturních východisek, které již podrobně zrekapituloval městský soud, totiž vyplývá, že zneužití práva spočívá v získání neoprávněné daňové výhody. Institut zneužití práva se tak nemusí nutně aplikovat pouze na situace, ve kterých dojde ke kompletní eliminaci daňové povinnosti. V nyní posuzované věci z pohledu skupiny v České republice došlo k získání daňové výhody tím, že si stěžovatelka uplatňovala náklady plynoucí z úroků úvěru, které uplatňovala vůči zdanitelným výnosům. V zahraničí přitom byly daňové dopady jednotlivých členů holdingu prakticky nulové (daň byla z hlediska holdingu uhrazena pouze v Nizozemí, avšak její výše byla v naprostém nepoměru s celkovým snížením daňové povinnosti v České republice). Proto Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku, dle které k získání daňové výhody z hlediska holdingu nedošlo. Vzhledem k tomu, že v zahraničí došlo ke zcela marginálnímu zdanění, je získání daňové výhody naprosto zjevné, a bylo by nadbytečné se zabývat tím, zda se stěžovatelka mohla dopustit zneužití práva i pouhým snížením své daňové povinnosti v České republice (bez přihlédnutí ke zdanění v zahraničí).

[32] Městský soud dle stěžovatelky také nesprávně vycházel z rozsudků ve věci CTP. Její situace se však podle ní podstatně lišila v tom,

že v jejím případě došlo ke zdanění v zahraničí a u společnosti CTP nikoliv. Proto nelze z daných rozsudků vycházet. Nejvyšší správní soud k dané námitce konstatuje, že stěžovatelka ve své argumentaci vychází z předpokladu, že v jejím případě došlo ke zdanění v zahraničí. Jak však již Nejvyšší správní soud vysvětlil výše, nejen z pohledu stěžovatelky, ale i z pohledu celého holdingu došlo transakcí k získání značné daňové výhody. Ve výsledku tak celý holding zaplatil v Nizozemí daň ve zcela marginální výši, ve srovnání s daňovou úsporou získanou v České republice. Pokud tedy stěžovatelka odlišnost své situace od situace společnosti CTP staví pouze na základě toho, že v jejím případě došlo k úhradě jakékoliv daně v zahraničí, je její východisko zjevně nedůvodné. Ačkoliv, na rozdíl od společnosti CTP, prostřednictvím dotčené transakce svoji daňovou povinnost zcela neeliminovala, přesto ji naprosto významně snížila. Tato drobná odlišnost tak z logiky věci nemůže odůvodnit odchýlení se od závěrů zdejšího soudu od rozsudků ve věci CTP. Stěžovatelka i společnost CTP totiž získaly značnou daňovou výhodu.

[33] Stěžovatelka rovněž sporuje závěr daňových orgánů a městského soudu spočívající v tom, že získání daňového zvýhodnění bylo rozhodujícím motivem pro uskutečnění dotčené transakce. Předně tvrdí, že jí daňová výhoda nevznikla. Proto nemohlo být hlavním účelem transakce získání daňové výhody. Stěžovatelka však nevyvrátila to, že jí daňová výhoda vznikla. Již z tohoto důvodu tato námitka nemůže být důvodná.

[34] Dále stěžovatelka, shodně jako v žalobě, odkazuje na rozsudek ve věci OKD. Odkazem stěžovatelky na tento rozsudek se městský soud zabýval a konstatoval především to, že daňové orgány stěžovatelce nekladou k tíži změnu způsobu financování. Pro vytvoření daňového štítu však musí změna financování dávat ekonomický smysl, jenž je jiný, než získání daňové výhody. U stěžovatelky sice došlo ke změně vnitropodnikového financování, ale kromě daňového zvýhodnění žádná nová příležitost k dosažení příjmu z činnosti skupiny v České republice nevznikla. K rozsudku ve věci OKD městský soud konstatoval, že jeho závěry nejsou aplikovatelné na nyní posuzovanou věc. V něm totiž daňový subjekt dosáhl zisku, který musel být nejprve zdaněn a poté byl rozdělen mezi akcionáře. Spornou otázkou

bylo, zda daňový subjekt může zisk přednostně využít na svoji provozní činnost a výplatu dividend (místo provozu) financovat úvěrem. V případě stěžovatelky nedošlo ke zdanění zisku, ani k použití zisku na jeho provozní či jinou deklarovanou strategickou, investiční či akviziční činnost. Rozhodné je to, že si stěžovatelka svůj základ daně před zdaněním snížila o úroky z jistiny v objemu přibližně 13 mld. Kč z vnitroskupinového úvěrového financování nákupu společnosti, která i bez něj již dříve do skupiny patřila. Není zde tedy bezprostřední souvislost mezi akvizicí a zdanitelnými příjmy (jejich dosažením, zajištěním nebo udržením). Městský soud navíc doplnil, že externí financování výplaty dividend akcionářům ve věci OKD vytvořilo pro příjemce úvěru příležitost rozvíjet svůj další provoz. Avšak v případě stěžovatelky, která před transakcí v podstatě žádný majetek neměla, žádná alternativní příležitost k financování hospodářské činnosti generující zdanitelné příjmy ve hře nebyla. Nakoupení majoritního podílu ve společnosti JCAS stěžovatelkou pak společně s dalšími provedenými kroky zajistilo pouze to, že dříve daněný zisk společnosti JCAS byl v zásadě transformován na nedaněné úrokové splátky z půjčky, aniž by prostředky půjčkou poskytnuté vedly k dosažení, zajištění nebo udržení příjmu majícího původ v činnosti této společnosti.

[35] Stěžovatelka uvedené závěry městského soudu sporuje zejména tím, že v její situaci, shodně jako ve věci OKD, nastala pouze změna ve zdroji financování. Obě společnosti měly možnost užít vlastní kapitál či cizí zdroj. Jistina úvěru, který stěžovatelka přijala na nákup podniku, je obdobou jistiny úvěru, který přijala OKD na výplatu dividendy. Dividenda ani jistina úvěru dle stěžovatelky není od základu daně odčitatelná. Stěžovatelka si dle svých tvrzení, shodně jako OKD, odčítala pouze úroky z úvěru, nikoliv jeho jistinu.

[36] Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s tím, že uvedené důvody by mohly vyvrátit závěry městského soudu ohledně rozdílů mezi situací stěžovatelky a společnosti OKD. Stěžovatelka poukazuje pouze na některé dílčí shodnosti obou situací. Pomíjí však to, že předmět sporu se lišil, jak již vysvětlil městský soud. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ve věci OKD zabýval tím, zda lze vynaložené náklady obchodní společností v souvislosti

s financováním výplaty dividendy akcionářům považovat za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů. Dospěl přitom k závěru, že získání úvěru umožnilo společnosti použít volné finanční prostředky k investičním či provozním výdajům vedoucím k dosažení, zajištění či udržení zdanitelných příjmů nebo alespoň k zabránění výprodeji stávajícího majetku společnosti, a tedy i omezení dosavadních příjmů. Jak však již vysvětlil městský soud, výsledkem dotčené transakce v nyní posuzované věci bylo zejména razantní snížení daňové povinnosti stěžovatelky. Peněžní prostředky přitom stěžovatelka použila k nákupu společnosti, která i před dotčenou transakcí do skupiny patřila. Ostatně městský soud odlišnost v obou věcech spatřoval také v tom, že ve věci OKD ke zdanění došlo a v případě stěžovatelky nikoliv. Proti tomuto závěru stěžovatelka žádnou přípustnou námitkou nebrojí. Pouze tvrdí, že městský soud své úvahy řádně nevysvětlil. Je však zcela evidentní, že skutkové okolnosti se v obou věcech lišily. Nelze tak z rozsudku ve věci OKD vycházet. Proto je zřejmé, že námitky stěžovatelky jsou nedůvodné.

[37] Stěžovatelka dále namítá, že neobstojí tvrzení městského soudu a daňových orgánů o tom, že by se daná transakce s nezávislou třetí osobou neuskutečnila. Dále tvrdí, že transakce by z daňového hlediska obstála, pokud by se uskutečnila s nezávislou třetí osobou. Uznatelnost nákladů se však váže také na zajištění a udržení příjmů, nikoliv pouze jejich dosažení. Stěžovatelka má rovněž za to, že městský soud nesprávně dovodil zneužití práva z toho, že transakce proběhla mezi spojenými osobami.

[38] Městský soud v tomto směru objasnil, že žalovaný v napadeném rozhodnutí netvrdil, že by transakce mohla proběhnout bez doměření daně při zapojení třetí osoby. Pouze uvedl, že finanční prostředky nesloužily např. k získání nových obchodních podílů ve společnostech mimo skupinu. To však posouvá význam tvrzení žalovaného do úplně jiného světla. Je zřejmé, že okolnosti případu by se zásadně změnily, pokud by stěžovatelka investovala získané peněžní prostředky do zcela nové akvizice (z pohledu její skupiny), a příjemcem takto zapůjčených peněžních prostředků byl dosavadní společník této obchodní společnosti, který by rovněž do skupiny nepatřil. Úroky

placené z takového úvěru by souvisely s dosažením, zajištěním nebo udržením příjmů. Nic takového se však v posuzované věci nestalo. Dále se odkázal a citoval část rozsudku NSS ze dne 30. 11. 2016, čj. 4 Afs 137/2016 43, *Kasia vera*. Z něj vyplývá, že pokud je plnění realizované mezi ekonomicky, personálně nebo jinak spojenými osobami, může tato okolnost signalizovat zvýšenou míru nebezpečí, že tyto osoby budou jednat nejrozumnějším způsobem ve shodě, a to za účelem optimalizace své daňové zátěže vytvářením umělých skutkových okolností, které by s nezávislými osobami nevytvořily, neboť by to pro ně nebylo z ekonomického hlediska racionální. Takto účelové jednání, motivované výhradně snahou spojených osob získat nelegitimní daňovou výhodu, může za určitých okolností představovat porušení zákazu zneužití práva. Proto je nutné posoudit, zda popsané jednání ekonomicky a personálně spojených osob ve vztahu k neuhrazeným závazkům daňového subjektu, které po formální stránce odpovídalo příslušným ustanovením právních předpisů, bylo ve skutečnosti činěno toliko v úmyslu obdržet daňovou výhodu k újmě státního rozpočtu. Městský soud k danému rozsudku konstatoval, že daňové orgány prokázaly, že získání nelegitimního daňového zvýhodnění bylo motivem i cílem jednání stěžovatelky, resp. dalších osob ze skupiny Johnson Controls.

[39] Nejvyšší správní soud z uvedené argumentace městského soudu dospěl k závěru, že městský soud nedovodil zneužití práva stěžovatelkou pouze proto, že transakce proběhla mezi spojenými osobami, jak nesprávně tvrdí stěžovatelka. Okolnost spočívající v tom, že transakce proběhla mezi spojenými osobami však logicky měla vliv na posouzení dané situace. To proto, že skupina stěžovatelky prostřednictvím transakce nezískala novou akvizici i přes to, že na základě této transakce stěžovatelka značně snížila svoji celkovou daňovou zátěž. Ta sice tvrdí, že rozhodné není pouze dosažení příjmů, ale také jejich zajištění a udržení, toto tvrzení je však zcela obecné. Stěžovatelka nikterak konkrétně nevysvětlila, jakým způsobem měla daná transakce vést zajištění či udržení příjmů její skupiny, a to i přes to, že skupina vlastnila JCAS a Trimco již před danou transakcí. Nutno podotknout, že je na stěžovatelce, aby závěry městského soudu dostatečně konkrétně zpochybnila. Soud není

povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatelku. Takovým postupem by přestal být nestranným arbitrem sporu, ale přebíral by roli advokáta (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 78, č. 2162/2011 Sb. NSS, odst. 32). Proto Nejvyšší správní soud shledal dané námitky nedůvodnými.

[40] Stěžovatelka dále tvrdí, že důkazní břemeno ohledně prokázání zneužití práva tíží správce daně. Městský soud dle stěžovatelky vycházel z nesprávného rozložení důkazního břemene. Městský soud použil formulace „... přes tvrzení opaku žalobce podle názoru soudu tyto neprokázal“, „[ž]alobce nedokázal přesvědčivě vyvrátit, z jakých jiných ekonomických důvodů již jednou nabyté a zaplacené podíly ve výrobních společnostech JCAS a Trimco musela skupina Johnson Controls přeprodát nově vytvořené prázdné obchodní společnosti v České republice...“ a „... finanční orgány doložily, a žalobci se nepodařilo prokázat opak, že získat daňovou výhodu bylo jednoznačně určujícím motivem jednání zainteresovaných subjektů...“.

[41] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovatelce v tom, že důkazní břemeno o existenci okolností indikujících zneužití práva daňovým subjektem tíží správce daně (rozsudek NSS ze dne 6. 2. 2019, č. j. 6 Afs 44/2018 31, LEDOPA GROUP). Z tohoto předpokladu však zjevně vycházely daňové orgány i městský soud. Městský soud dokonce výslovně citoval komentář k daňovému řádu, ve kterém je uvedeno, že „[n]aplnění kritérií prokazuje správce daně, kterého ohledně prokázání zneužívajícího jednání tíží důkazní břemeno...“. Nepochybně si tak byl vědom toho, že důkazní břemeno ohledně prokázání zneužití práva tíží právě daňové orgány. I z celkového odůvodnění napadeného rozsudku je zjevné, že z tohoto předpokladu vycházel. Citované úryvky z daného rozsudku opak neprokazují. Městský soud měl za to, že stěžovatelka úspěšně nevyvrátila závěry daňových orgánů, které dostatečně přesvědčivě zneužití práva prokazují. Takovému postupu nemá Nejvyšší správní soud co vytknout. Shodně judikatura Nejvyššího správního soudu nahlíží i na rozdělení důkazního břemene v rámci podvodů na DPH. Účast daňového subjektu na podvodu na DPH taktéž primárně prokazuje správce daně. Ten však není povinen domýšlet veškeré varianty

skutkového stavu, které mohly nastat. Pokud zjištěný skutkový stav svědčí tomu, že se daňový subjekt podvodu vědomě účastnil, avšak daňový subjekt tvrdí, že má pro své jednání logické vysvětlení, pak jej z povahy věci k tomuto tvrzení tíží i důkazní povinnost (rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2023, čj. 8 Afs 80/2021 186, č. 4576/2024 Sb. NSS, odst. 83). I v nyní posuzované věci tak daňové orgány i městský soud vycházely ze správného rozdělení důkazního břemene. Městský soud poskytl stěžovatelce možnost dostatečně přesvědčivé závěry daňových orgánů sporovat. Ta však tyto závěry úspěšně nezpochybnila. Námitka týkající se nesprávného pojetí důkazního břemene je proto nedůvodná.

[42] Stěžovatelka má dále za to, že správce daně vydal dodatečné platební výměry v rozporu se zásadou legitimního očekávání. Tvrdí, že jedinou relevantní změnou mezi daňovou kontrolou v nyní posuzované věci, tedy za hospodářský rok 2013 a 2014, a hospodářský rok 2003 je časový odstup. Stěžovatelka je přesvědčena, že 8 let je dostatečně dlouhá doba na to, aby se mohla spolehnout na legitimní očekávání ve vztahu k zákonnosti transakce a jejím daňovým účinkům.

[43] Princip ochrany tzv. legitimního očekávání je v judikatuře soudů České republiky v čele s Ústavním soudem uznáván jako součást souboru základních principů demokratického právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky). Pro účely posouzení dané věci lze poznamenat, že tento princip je úzce spojen s principy ochrany právní jistoty, spravedlivosti a předvídatelnosti aktů veřejné moci a důvěry v ně a s principem zákazu libovůle [srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 16. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 12/14, podle kterého: „[p]ro demokratický právní stát je charakteristický princip právní jistoty, spočívající mimo jiné v tom, že právní pravidla budou jasná a přesná a budou zajišťovat, že právní vztahy a jejich důsledky zůstanou pro adresáty pravidel předvídatelné. Závazky a sliby, které na sebe stát vezme vůči jednotlivcům, by měly být dodržovány (princip legitimního očekávání).“].

[44] Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 21. 7. 2009, čj. 6 Ads 88/2006 132, č. 1915/2009 Sb. NSS, L'OREAL, uznal (s oporou v řadě nálezů Ústavního soudu a dosavadních rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) vynutitelnou vázanost správního orgánu správní praxí, která

spočívá v ustálené, jednotné a dlouhodobé činnosti (příp. i nečinnosti) orgánů veřejné správy, opakovaně potvrzující určitý výklad a použití právních předpisů, neboť taková praxe na straně adresátů veřejné správy zakládá legitimní očekávání, že v ní správní orgány budou pokračovat.

[45] Jak rovněž konstatoval rozšířený senát NSS v usnesení L'OREAL, otázka vzniku legitimního očekávání „je zcela evidentně otázkou skutkovou. Určit, zda existovalo určité očekávání a zda takové očekávání bylo legitimní [tzn., zda mu soud má poskytnout ochranu] vyžaduje zjišťovat mnoho skutečností.“ Nejde ovšem jen o otázku skutkovou, zjišťovanou v procesu dokazování, ale též o otázku právní. Přiznání ochrany legitimnímu očekávání musí předcházet obezřetné vážení všech právem chráněných zájmů, které jsou ve hře, a při končeném „účtování“ musí soud pečlivě poměřovat legitimní očekávání a míru jeho intenzity s případným závažným veřejným zájmem, který by s přihlédnutím ke konkrétním okolnostem mohl a měl nad imperativem ochrany legitimního očekávání převážet.

[46] Konečně judikatura i odborná literatura jsou vesměs zajedno v tom, že legitimní očekávání na straně adresátů veřejné správy mohou založit pouze jednání a postupy, které jsou v souladu se zákonem a v jeho mezích, tedy secundum et intra legem, nikoli contra legem, a s ohledem na princip enumerativnosti státních pretenzí, resp. legality výkonu veřejné moci (čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, též § 2 odst. 1 správního řádu) ani praeter legem (viz např. citované usnesení rozšířeného senátu). Nezákonná správní praxe očekávání, natož legitimní, založit nemůže, neboť nezákonnou správní praxí, nemůže být správní orgán do budoucna vázán.

[47] V nyní posuzované věci stěžovatelka předně vychází z předpokladu, že městský soud neidentifikoval žádné skutkové změny v průběhu času. Městský soud nicméně vymezil hned několik skutkových novot, na jejichž základě dospěl k závěru, že skutkový stav při daňové kontrole za zdaňovací období hospodářského roku 2003 a nyní posuzovaného hospodářského roku 2013 a 2014 se odlišoval, a to s ohledem na postupné kroky stěžovatelky. S jednotlivými zjištěními stěžovatelka nikterak konkrétně v rámci námitek poukazujících na porušení

zásady legitimního očekávání nepolemizuje, pouze tvrdí, že jedinou relevantní okolností je plynutí času a ostatní okolnosti nelze brát v potaz. Nejvyšší správní soud se s tímto tvrzením ovšem neztotožňuje. V případě posouzení, zda došlo postupem stěžovatelky ke zneužití práva, je zcela relevantní zkoumat, jakým způsobem naložila s finančními prostředky získanými úvěrem a zda tyto prostředky přinesly (či alespoň byly způsobilé přinést) celé skupině spojených osob relevantní ekonomickou příležitost. Tyto důsledky samozřejmě nebylo možné vyhodnotit ihned po poskytnutí úvěru či na počátku celého procesu. S odstupem času však bylo zřejmé, že z hlediska celé skupiny v následujících letech po získání úvěrů nedošlo k získání nových obchodních příležitostí v souvislosti s poskytnutým úvěrem a došlo pouze ke změně způsobu financování jednotlivých členů skupiny. Závěry městského soudu, jenž vycházel při posouzení námitky porušení zásady legitimního očekávání primárně ze zjištění následných kroků stěžovatelky a celé skupiny spojených osob po získání úvěru, konkrétně jednání po kontrole za hospodářský rok 2003, proto ob stojí.

[48] Nejvyšší správní soud se však se stěžovatelkou částečně ztotožňuje v tom, že doba 8 let mezi kontrolovanými hospodářskými roky je poměrně dlouhá na to, aby stěžovatelce mohlo vzniknout důvodné očekávání, že postupuje v souladu s právními předpisy. Nelze ovšem pominout výše popsaná specifika nyní posuzované věci. Jak již bylo uvedeno, účinky transakce a skutečné motivy stěžovatelky a skupiny spojených osob daňové orgány nemohly v úplnosti posoudit již během daňové kontroly hospodářského roku 2003. Při poměřování legitimního očekávání a míry jeho intenzity s případným závažným veřejným zájmem na výběru daní je nutné zdůraznit, že daňové orgány provedly pouze jedinou daňovou kontrolu, a to na samém počátku restrukturalizace a rekapitalizace členů skupiny. U transakce, jejíž skutečný motiv se mohl plně projevit až po delším časovém období od její realizace, tak jediná daňová kontrola na samém počátku nebyla schopna vyvolat legitimní očekávání stěžovatelky (zejména s ohledem na specifické okolnosti projevující se plně až s časovým odstupem).

[49] Zásada zneužití práva se navíc pojí s jistými specifiky a aplikuje se pouze v případě, po-

kud daňový subjekt postupuje formálně v souladu s daňovými zákony. Na první pohled se může jevit, že daňovému subjektu náleží právo na uplatnění daňově uznatelných nákladů. Nelze ovšem přehlédnout, že zákaz zneužití práva tedy nadřazuje zásadu materiální spravedlnosti nadřazuje nad zásadu právní jistoty. (srov. Ondříšek, R. § 8. In: Lichnovský, O. a kol. Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 57.) Právě zásadu materiální spravedlnosti je nutné v nyní posuzované věci upřednostnit před zásadou právní jistoty. Nejvyšší správní soud totiž nemůže poskytnout faktickou „imunitu“ uplatněným daňovým nákladům stěžovatelky, čehož se stěžovatelka domáhá pouze na základě jedné provedené daňové kontroly na samém počátku transakce, při které ještě nebylo možné zjistit veškeré motivy a důsledky transakce, a to ani se zohledněním následné časové prodlevy mezi uskutečněnou transakcí a doměřením daně za hospodářský rok 2013 a 2014. Takový postup by zcela popřel veřejný zájem na výběru daní, byl v rozporu se základním cílem správy daní a nerespektoval by zjištěné skutkové odlišnosti v kontrolovaných obdobích. Námitka proto není důvodná.

[50] Stěžovatelka dále namítá, že v případě, že by se zneužití práva skutečně prokázalo, měla být daň správně doměřena JCAS a nikoli stěžovatelce. Městský soud měl dle jejího názoru za této situace aplikovat článek 6 odst. 1 směrnice ATAD a § 8 odst. 4 daňového řádu. Mělo tak být odhlédnuto od transakce jako celku. V tom případě by JCAS generovala zisk a měla by jej zdanit jako společnost s ručením omezeným. Městský soud se u této námitky plně ztotožnil se správcem daně, neboť s odkazem na zprávu o daňové kontrole uvedl, že jednotlivé kroky transakce pouze vytvořily podmínky pro uplatnění úroku z půjčky jako daňově uznatelného nákladu. Ke zneužití práva však došlo až samotným uplatněním úrokových nákladů. Směrnice ATAD navíc nabyla účinnosti až v roce 2019. Lze ji tak vzít v potaz pouze jako inspirativní. Městský soud dodal, že samotná přeměna JCAS na komanditní společnost neměla daňovou relevanci z hlediska aplikace institutu zneužití práva. Proto doměření daně stěžovatelce, jakožto komplementáři společnosti JCAS, naplnilo smysl článku 6 odst. 1 směrnice ATAD.

[51] Nejvyšší správní soud se s argumentací městského soudu v zásadě ztotožňuje. Ten

zcela správně vymezil judikaturní východiska, jestliže odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 10. 2015, čj. 9 Afs 57/2015 120, ve kterém zdejší soud ve skutkově srovnatelné věci uvedl, že „[z]ávěry Soudního dvora jsou v projednávané věci spíše inspirační, než přímo závazné. Posuzovaná transakce obsahuje evropský prvek (úroky jsou placeny mateřské společnosti do jiného členského státu EU a na tento vztah dopadá Směrnice č. 2003/49/ES ze dne 3. června 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států), daňová uznatelnost či neuznatelnost úrokových nákladů je však otázkou vnitrostátní“.

[52] Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožnil se závěrem městského soudu, že jedinou operací, která byla způsobilá zapříčinit zneužití práva, bylo právě uplatnění úroku z půjčky jako daňově uznatelného nákladu stěžovatelkou. Od ostatních operací tak není v tomto případě nutné (ani žádoucí) odhlížet. Z tohoto důvodu postup daňových orgánů naplnil smysl a účel nejen institutu zákazu zneužití práva, ale také směrnice ATAD, kterou městský soud (byť pouze inspirativně) při posuzování věci vzal v potaz. Nejvyšší správní soud doplňuje, že stěžovatelčina interpretace směrnice ATAD a souvisejícího institutu zákazu zneužití práva je nesprávná. Je nepochybné, že případné změny základu daně jednoho daňového subjektu mohou být způsobilé ovlivnit i základ daně jiných daňových subjektů. Správce daně však nemůže bezdůvodně zasahovat do soukromoprávních ujednání jednotlivých daňových subjektů. Odepřením uplatněných nákladů stěžovatelky bylo dosaženo smyslu a účelu institutu zneužití práva, aniž by tím bylo nepřiměřeně zasahováno do soukromoprávních ujednání členů skupiny. Navíc lze poznamenat, že směrnice č. 2003/49/ES, jež upravuje zdanění úroků mezi přidruženými společnostmi z různých členských států a dopadá tedy na nyní posuzovanou věc, v článku 5 přímo uvádí, že touto směrnicí není dotčeno použití vnitrostátních předpisů či smluvních ustanovení nezbytných k zamezení daňovým únikům a zneužití daňových režimů a členské státy mohou v případě transakcí, jejichž hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů je daňový únik, vyhýbat se daňovým povinnostem nebo zneužití daňového režimu, odepřít

poskytnutí výhod plynoucích z této směrnice nebo odmítnout její použití. Toto ustanovení bylo v nyní posuzované věci postupem správce daně bezesporu naplněno. Jakýkoliv další zásah daňových orgánů do soukromoprávních ujednání členů skupiny Johnson Controls by nepřípustně zasahoval do právem chráněných zájmů třetích osob a byl tak v rozporu s § 5 odst. 3 daňového řádu.

[53] Stěžovatelka konečně odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2007, č. j. 7 Afs 121/2006 67. Předmětem sporu v tomto rozsudku bylo nesplnění daňových povinností plátcem daně, jenž neprovedl srážku daně ze závislé činnosti a funkčních požitků a neodvedl ji správci daně. Daň ze stejné transakce ovšem odvedl poplatník. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že daňové předpisy neponechávají na vůli plátce či poplatníka, který z nich daň, resp. zálohu na daň, odvede. Byly proto splněny podmínky pro postup správce daně k předeepsání nesražené a nevybrané částky daně plátcem daně k přímému placení. Nelze přitom přihlížet k tomu, zda již tato daň v mezidobí byla uhrazena poplatníkem.

[54] V odkazovaném rozsudku zdejší soud vymezil vztah mezi daňovou povinností plátce a poplatníka, resp. odvedením daně poplatníkem za plátce daně. V nyní posuzované věci si stěžovatelka uplatnila náklady z úvěru. Tím si fakticky snížila svůj základ daně. Proto v případě prokázání oprávněnosti aplikace institutu zneužití práva je to právě stěžovatelka, které má být daň doměřena. Interpretace stě-

žovatelky, dle které by měla být daň doměřena odlišnému subjektu, tudíž odporuje i výše uvedenému rozsudku, kterým sama argumentuje. Dle její interpretace by i přes jednání zneužívající právo jí náklady snižující základ daně (z ekonomicky iracionální transakce) měly být ponechány. Takový závěr je ovšem nesprávný. Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 10. 11. 2005, č. j. 1 Afs 107/2004 48, č. 869/2006 Sb. NSS, konstatoval, že výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, soud ochranu neposkytne. Nelze proto přisvědčit stěžovatelce v tom, že její právo by mělo být ochráněno, resp. že nárok na uznání daňově účinných nákladů jí svědčí i v případě, pokud bude prokázáno, že se dopustila zneužití práva.

IV. Závěr a náklady řízení

[55] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, zamítl ji za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1 in fine s. ř. s. (výrok I. tohoto rozsudku).

[56] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud na základě § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by měl procesně úspěšný žalovaný, kterému však v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se žádnému z účastníků náhrada nákladů řízení nepřiznává (výrok II. tohoto rozsudku).