

DAŇOVÝ MĚSÍČNÍK

2/2026

Aktualizační servis k daňové legislativě

Právní stav: 28. února 2026

- **Přehled vydání aktualizačního servisu od ledna 2026** Strana 2
- **Nové bonusy pro uživatele, opravy, doplňky** Strana 3
- **Základní legislativní přehled za listopad 2025 až únor 2026** Strana 4
Stručně ke změnám a novinkám v předpisech týkajících se daní
- **Daň z přidané hodnoty: Uplatňování daně z přidané hodnoty u nemovitých věcí (II.)** Strana 6
Nad osvobozením od daně při dodání pozemku
- **Daňový řád: Lhůty pro správu daní podle Pokynu MF-20** Strana 10
Nový pokyn stanoví na principu **dobré správy** lhůty neupravené zákonem
- **Daň z přidané hodnoty: Zatížení soudního řízení podstatnou procesní vadou** Strana 13
Vybíráme významná rozhodnutí z judikatury Nejvyššího správního soudu

[DanovyMesicnik.online](https://danovymesicnik.online)



PŘEHLED VYDÁNÍ AKTUALIZAČNÍHO SERVISU PRO ROK 2026

1. / řádné vydání

- **Datum publikování:** 2. února 2026
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za leden

2. / řádné vydání

- **Datum publikování:** 2. března 2026
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za únor

DAŇOVÝ MĚSÍČNÍK 2 / 2026 (Aktualizační servis k daňové legislativě pro uživatele publikací řady Daňové zákony 2026)

© 2026 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 kdokoliv 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.

Nové bonusy pro uživatele aktualizacího servisu, opravy, doplňky

■ Novely zákona o účetnictví

Zajímá vás poslední novela zákona o účetnictví a příprava nového zákona, který bude účinný od 1. ledna 2028?
Poslechněte si krátký podcast na toto téma!



■ Daň z přidané hodnoty

Na straně 6 publikujeme cyklus věnovaný uplatňování daně z přidané hodnoty.

Text rozebírá problematiku § 55a a 56 zákona.

Stáhněte a vytiskněte si příslušná ustanovení s komentářem změn jako pracovní podklad ke studiu!

Soubor je k dispozici zde: <https://www.danove-zakony.cz/zakaznicka-sekce/>

Text článku na straně 6 se v části věnované dodání pozemku se stavbou pevně spojenou se zemí (resp. určení okamžiku, od kterého na pozemku existuje stavba spojená se zemí) mimo jiné odvolává na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 132/2022– 22.

Podívejte se na úplné znění rozsudku a jeho odůvodnění!

Rozsudek je k dispozici zde: <https://www.danove-zakony.cz/zakaznicka-sekce/>

■ Daňový řád

Při zařazování zákona č. 218/2025 Sb. (novely daňového řádu) do textu platného znění došlo k chybě, kdy nový odstavec 5 byl omylem místo na konec § 251a zařazen na konec § 251. Text doplňovaného odstavce se týká úroků, kterým je věnován právě § 251a, zatímco § 251 se týká penále. Podrobné komentáře uvádějí správné zařazení doplňovaného textu. Uživatelům se omlouváme.

Opravný list je k dispozici zde: <https://www.danove-zakony.cz/zakaznicka-sekce/>. Správné znění obou paragrafů přinášíme níže:

§ 251

Penále

(1) Daňovému subjektu vzniká povinnost uhradit penále z částky doměřené daně tak, jak byla stanovena oproti poslední známé dani, ve výši

- a) 20 %, je-li daň zvyšována,
- b) 20 %, je-li snižován daňový odpočet, nebo
- c) 1 %, je-li snižována daňová ztráta.

(2) Správce daně sníží penále podle odstavce 1 písm.

a) o penále podle odstavce 1 písm. c), pokud povinnost k jeho úhradě vznikla z důvodu uplatnění ztráty v rozsahu snížení daňové ztráty, které bylo penalizováno.

(3) Správce daně rozhodne o povinnosti uhradit penále platebním výměrem. Penále je splatné do 30 dnů ode dne oznámení platebního výměru, nejdříve však ke stejnému dni jako stanovená daň, ze které se toto penále vypočte.

(4) Povinnost uhradit penále nevzniká z daně dodatečně tvrzené v dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování, na jehož základě došlo k doměření daně. To neplatí, pokud toto dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování nebylo přípustné.

§ 251a

Společná ustanovení o úrocích

(1) Úrok vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik.

(2) Úrok se nepředepíše a nevzniká povinnost jej uhradit, nepřesáhne-li v úhrnu u jednoho druhu daně u jednoho správce daně za jedno zdaňovací období nebo za jeden kalendářní rok u jednorázových daní částku 1 000 Kč.

(3) Správce daně vyrozumí daňový subjekt způsobem podle § 153 odst. 3 o předpisu úroku, je-li úrok předepsán do evidence daní z důvodu, že pominuly podmínky pro jeho další vznik.

(4) Proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku.

(5) *Je-li při výpočtu výše úroku zohledňována výše repo sazby stanovené Českou národní bankou, použije se výše této sazby platná pro první den kalendářního pololetí, do něhož spadá daný jednotlivý den, kdy úrok vzniká.*

Upozornění: Podcasty s informačními souhrny nejdůležitějších změn byly vytvořeny nástrojem NotebookLM společnosti Google a v aktualizacím servisu běží ve zkušebním provozu. Informace obsažené v podcastech slouží pouze pro základní orientaci a nejsou právně závazné.

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. listopadu 2025 do 28. února 2026 zveřejněny ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv.

Všechny změny proti předchozímu vydání Daňového měsíčníku 2026 (resp. nové předpisy za poslední měsíc) jsou v přehledu vyznačeny **modrou barvou!**

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

Vyhláška č. 572/2025 Sb., o stanovení výše paušální částky náhrady nákladů při práci na dálku pro rok 2026

■ **Datum publikování:** 22. prosince 2025

■ **Obsah předpisu:** Vyhláška stanovila paušální částku náhrady nákladů pro home office podle § 190a odst. 1 písm. b) zákoníku práce na rok 2026 na 4,70 Kč za hodinu. Zaměstnavatel se zaměstnancem však mohou písemně sjednat částku nižší nebo žádnou.

■ **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** nová vyhláška zrušuje vyhlášku č. 474/2024 Sb.

■ **Účinnost:** 1. ledna 2026

Vyhláška č. 573/2025 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro rok 2026

■ **Datum publikování:** 22. prosince 2025

■ **Obsah předpisu:** Vyhláška stanovila pro účely zákoníku práce pro rok 2026 nové sazby základní náhrady za kilometr jízdy, průměrné ceny pohonných hmot a sazby stravného pro veřejný i soukromý sektor.

■ **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** nová vyhláška zrušuje vyhlášku č. 475/2024 Sb.

■ **Účinnost:** 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 28. únoru 2026 žádné předpisy.

■ Předpisy publikované ve Finančním zpravodaji

V přehledu jsou uvedeny všechny předpisy týkající se daní publikované ve Finančním zpravodaji od 1. listopadu 2025 do 28. února 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!**

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

POKYN GFŘ-D-71 k doručování do datových schránek fyzických osob (Č. j.: 92810/25/7700-50123-010450)

- **Datum publikování:** 12. ledna 2026 ve Finančním zpravodaji částka 1/2026 pod číslem 1/2026
- **Obsah předpisu:** Pokyn upravuje doručování do datových schránek fyzických osob, včetně doručování v případech současné existence více zřízených a zpřístupněných datových schránek téže fyzické osoby.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** Nový pokyn ruší (i) Pokyn GFŘ-D-7 k postupu správců daně při doručování prostřednictvím datových schránek č. j. 35136/11-2110-011826 ze dne 21. 12. 2011, (ii) Informaci k doručování písemností osobám se zpřístupněnou datovou schránkou podnikající fyzické osoby zřizovanou od 1. 1. 2023 ze zákona č. j. 7619/23/7100-50123-711442 ze dne 9. 2. 2023 a (iii) Informaci k doručování písemností prostřednictvím datových schránek ve vazbě na Pokyn GFŘ-D-7 č. j. 48850/23/7700-50123-010450 ze dne 25. 7. 2023.
- **Účinnost:** 1. února 2026

Pokyn č. GFŘ-D-74 ke změně umístění spisů v rámci finančního úřadu (Č. j.: 94418/25/7700-50128-011654)

- **Datum publikování:** 12. ledna 2026 ve Finančním zpravodaji částka 1/2026 pod číslem 2/2026
- **Obsah předpisu:** Pokyn stanoví pravidla pro přesun spisů mezi územními pracovišti v rámci jednoho finančního úřadu, a to tak, aby bylo přihlédnuto zejména k dostupnosti spisu pro daňový subjekt a k hospodárnosti výkonu správy daní.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** Nový pokynem se zrušuje pokyn č. GFŘ-D-37, č. j. 57808/18/7700-10124-011654.
- **Účinnost:** 1. února 2026

Pokyn č. GFŘ-D-75 čj. 95534/25/7100-10111-802540, stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2025 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2025

- **Datum publikování:** 14. ledna 2026 ve Finančním zpravodaji částka 2/2026 pod číslem 3/2026
- **Obsah předpisu:** Pokyn stanovil jednotné kurzy měn uváděných v kurzovním lístku ČNB, které při přepočtu cizí měny pro daňové účely za zdaňovací období roku 2025 použijí poplatníci, kteří nevedli účetnictví.
- **Platnost:** od 14. února 2026

Uplatňování daně z přidané hodnoty u nemovitých věcí (II.)

Finanční správa vydala v lednu 2026 pod č.j. 1127/26/7100-30116-051722 Informaci o uplatňování daně z přidané hodnoty u nemovitých věcí od 1. července 2025. Tato Informace vyjádřila právní názor Finanční správy ČR na aplikaci zákona o dani z přidané hodnoty v oblasti nemovitých věcí od 1. července 2025 a upozornila na změny oproti předchozí právní úpravě před velkou novelizací zákona.

Jedná se zejména o nová pravidla pro osvobození od daně při dodání nemovité věci, změny v uplatnění sazeb daně ve stavebnictví, změny v definici staveb pro bydlení a sociální bydlení a nová pravidla pro výpočet podlahových ploch. V této části textu se budeme věnovat detailně osvobození od daně při dodání souboru věcí a při dodání pozemku. V dalších částech se zaměříme na pravidla pro použití snížené sazby daně a definice staveb pro bydlení a sociální bydlení, které s použitím snížené sazby daně přímo souvisejí. Cyklus uzavřeme výkladem pravidel pro výpočet podlahových ploch.

2. Osvobození při dodání nemovité věci

Pro správné uplatnění daně z přidané hodnoty při dodání nemovité věci je třeba v první řadě určit, zda se v posuzovaném případě jedná o dodání pozemku ve smyslu § 55a zákona o dani z přidané hodnoty nebo o dodání vybrané nemovité věci podle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty.

V některých případech nemusí být povaha plnění na první pohled jednoznačná.

V praxi může jít například o situace, kdy se na pozemku nachází základy budoucí stavby nebo naopak stavba určená k demolici (viz dále).

V případě dodání pozemku, na kterém se v době dodání již nacházejí základy budoucí stavby, je třeba zhodnotit stupeň úpravy pozemku. Je tedy nutné posoudit rozsah stavebních prací, aby bylo možné stanovit, zda se v dané případě jedná stále o převod pozemku nebo jde již o převod stavby pevně spojené se zemí. Ačkoli samotný pojem stavba pevně spojená se zemí je velmi široký, obsah tohoto pojmu pro účely § 56 zákona o dani z přidané hodnoty je omezen judikaturou SDEU. Například pouhá základová deska, která slouží jako prostředek pro upevnění stavby na zemi, není sama o sobě „budovou“, tedy stavbou pevně spojenou se zemí pro účely § 56 zákona o dani z přidané hodnoty⁶⁾. Dodání pozemku, na kterém se v okamžiku dodání nacházejí pouze základy stavby pro bydlení, představuje podle judikatury

SDEU⁷⁾ dodání stavebního pozemku, nikoli dodání stavby.

V případě dodání pozemku, na němž se nachází stavba určená k demolici, je nutné zohlednit celou řadu okolností. Jde zejména o fakt, zda dodání nemovité věci a příslušné demoliční práce tvoří jediné plnění (a plnění má proto povahu dodání pozemku) nebo se jedná o plnění samostatná. Rozhodující je příslušné smluvní ujednání (např.

Verzi s podrobnými komentáři novel objednávejte na Danove-Zakony.cz

SPV | SPOLEČNOSTI PRO VÁS | PRODEJ A ZAKLADÁNÍ 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 dani /
Daň z přidané hodnoty / Daň silniční /
Daň z nemovitých věcí / Daňový řád

DanoveZakony365.cz

V ceně: eBook

EKONOMICKÝ SOFTWARE

POHODA

#1

závazek prodávajícího stávající stavbu v souvislosti s prodejem odstranit), stav demoličních prací v okamžiku dodání, dále technický stav a způsob využívání stávající budovy v době dodání, příp. úmysl smluvních stran, je-li podpořen objektivními poznatky⁸⁾.

Při posuzování je třeba zohlednit veškeré okolnosti daného případu a na jejich základě rozhodnout, zda má plnění povahu dodání pozemku podle § 55a zákona o dani z přidané hodnoty, nebo dodání vybrané nemovité věci podle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty.

Při dodání nemovité věci je rovněž zcela běžné, že předmětem dodání jsou větší celky zahrnující soubor staveb a pozemků. V takovém případě je třeba zohlednit pravidla vyplývající z judikatury SDEU a posoudit, zda se jedná o několik samostatných plnění, nebo jde o jediné plnění.

O jediné plnění se jedná tehdy, když je více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani zákazníkovi tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nedělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé. Tak je tomu zejména tehdy, když je jeden nebo více prvků třeba považovat za hlavní plnění, kdežto jiné prvky je naopak třeba považovat za jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících daňový osud hlavního plnění⁹⁾. Plnění musí být zejména považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek.

Jedná-li se v případě dodání souboru staveb a pozemků o plnění samostatná, je v případě pozemků dále třeba zvážit, zda jde o pozemky tvořící funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí (tedy plnění podléhající pravidlům § 56 zákona o dani z přidané hodnoty), nebo o pozemky jiné (tedy plnění podléhající pravidlům § 55a zákona o dani z přidané hodnoty).

Příklad č. 1

Developer (plátce) se zabývá výstavbou rodinných domů. Dokončené nemovitosti jsou ve vlastnictví developera, který je následně nabízí k prodeji. Každý rodinný dům je umístěn na pozemku, který je parcelou se samostatným parcelním číslem velikostí odpovídající průmětu stavby domu na pozemek. K rodinnému domu náleží pozemek jiného parcelního čísla, na kterém se nachází garáž, dále pozemek odlišného parcelního čísla s přípojkou inženýrských sítí a přístupovým chodníčkem spolu s pozemkem evidovaným pod

samostatným parcelním číslem, který slouží jako zahrada rodinného domu. Veškeré výše uvedené pozemky a stavby jsou vždy nabízeny k prodeji jako celek.

Pro účely daně z přidané hodnoty se jedná o jediné plnění, kde hlavním plněním je dodání rodinného domu.

Dodání ostatních pozemků a na nich umístěných staveb je vedlejším plněním k dodání rodinného domu, neboť nejsou samy o sobě pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek. Z pohledu zákona o dani z přidané hodnoty se jedná o dodání vybrané nemovité věci podle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty. Způsob uplatnění daně se proto bude odvíjet od stavby rodinného domu.

Příklad č. 2

Majitel rodinného domu kupuje od jiné osoby (plátce) samostatně stojící garáž, která se nachází v těsné blízkosti rodinného domu, včetně souvisejícího pozemku. Pro účely daně z přidané hodnoty je dodání garáže a souvisejícího pozemku jediným plněním, přičemž hlavním plněním je dodání garáže. Způsob uplatnění daně z přidané se proto bude odvíjet od stavby garáže. Stavba rodinného domu není pro rozhodnutí o zdanění či osvobození od daně při dodání garáže a souvisejícího pozemku relevantní.

2.1. Dodání pozemku

Ustanovení § 55a zákona o dani z přidané hodnoty vymezuje, za jakých podmínek je dodání pozemku osvobozeno od daně.

Jak je uvedeno výše, ustanovení § 55a zákona o dani z přidané hodnoty lze použít pouze v případě, že dodání pozemku není vedlejším plněním k dodání stavby¹⁰⁾. Je-li dodání pozemku vedlejším plněním k dodání stavby, daňový režim pro dodání pozemku i stavby je shodný a stanoví se podle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. podle hlavního plnění, kterým je stavba pevně spojená se zemí. Z důvodu nedělitelnosti pozemku a stavby se pravidla zakotvená v § 55a zákona o dani z přidané hodnoty neuplatní ani u dodání pozemku, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí¹¹⁾, protože takový pozemek je vybranou nemovitou věcí, jejíž dodání je upraveno v § 56 zákona o dani z přidané hodnoty. Ustanovení § 55a zákona o dani z přidané hodnoty se naopak použije při dodání pozemku, na kterém je sice umístěna stavba pevně spojená

se zemí, její význam je ale pro obvyklé užití pozemku zanedbatelný. Může jít například o altánek, do země zapuštěnou či zabetonovanou lavičku, plot, opěrnou zídku apod. Jde tedy o stavbu, která sama o sobě není objektivním cílem smluvních stran (tj. nemůže být ani hlavním plněním, které by určovalo daňový režim pozemku). Tento přístup vychází z judikatury SDEU a je výslovně promítnut i do ustanovení § 55a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Nejde o věcnou změnu, neboť již před účinností novely (tj. před 1. červencem 2025) bylo takové plnění považováno za dodání pozemku, nikoli za dodání vybrané nemovité věci. Nadále platí, že dodání pozemku je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně¹²⁾, s výjimkou dodání stavebního pozemku. Dodání stavebního pozemku je vždy zdanitelným plněním podle základní sazby daně.

Vymezení stavebního pozemku pro účely zákona o dani z přidané hodnoty vychází ze Směrnice o dani z přidané hodnoty a související judikatury SDEU a je širší než definice stavebního pozemku dle stavebních předpisů¹³⁾. Stavebním pozemkem je podle čl. 12 odst. 3 Směrnice o dani z přidané hodnoty jakýkoli neupravený nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy. Pravomoc členského státu při vymezení stavebního pozemku je však ohraničena judikaturou SDEU, z níž vyplývá, že osvobodit od daně lze pouze dodání nezastavěných pozemků, které nejsou určeny k zástavbě. Stavebním pozemkem je tedy jakýkoli pozemek objektivně zastavitelný či určený k zastavění.

Za stavební pozemek se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty považuje pozemek „zastavitelný“ (viz § 55a odst. 2 písm. a)) a pozemek „určený k zastavění“ (viz § 55a odst. 2 písm. b)).

2.1.1. Pozemek zastavitelný

Stavebním pozemkem je podle § 55a odst. 2 písm. a) pozemek, na který lze na základě územně plánovací dokumentace vydané obcí, vymezení zastavěného území nebo rozhodnutí stavebního úřadu podle stavebního zákona umístit stavbu pevně spojenou se zemí.

Rozhodnutím stavebního úřadu podle stavebního zákona je míněno jak rozhodnutí vydané podle nového stavebního zákona, tak rozhodnutí vydané podle starého stavebního zákona.

Nebylo-li dosud rozhodnutí stavebního úřadu vydáno, je pro účely zákona o dani z přidané hodnoty rozhodující, jak k pozemku přistupuje územně plánovací dokumentace vydaná na úrovni obce

(územní plán, regulační plán) nebo vymezení zastavěného území ve smyslu § 117 nového stavebního zákona v případě, že obec územně plánovací dokumentaci nevydala a vymezení zastavěného území do přijetí územního plánu tento územní plán nahrazuje.

Pro klasifikaci pozemku jako stavebního tedy postačuje, že pozemek lze zastavět. Klíčová je možnost budoucího umístění stavby, tj. pouhá „zastavitelnost“ pozemku. Není nutné, aby v okamžiku dodání již existoval konkrétní stavební záměr, či aby byly dokonce známy základní parametry konkrétní stavby.

Oproti stavu do 30. června 2025 je pro posouzení pozemku rozhodující jeho charakter v okamžiku dodání. Samotné podání návrhu na změnu územního plánu není pro účely klasifikace pozemku jako stavebního relevantní. Pokud byl přede dnem dodání pozemku podán návrh na změnu územního plánu, jehož cílem je budoucí zastavitelnost pozemku, ke dni dodání však pozemek není podle územně plánovací dokumentace (či vymezení zastavěného území) zastavitelný, nejedná se o dodání stavebního pozemku ve smyslu § 55a odst. 2 písm. a). Může se však jednat o stavební pozemek ve smyslu § 55a odst. 2 písm. b) (viz bod 2.1.2.).

V souladu s judikaturou SDEU bylo novelou upřesněno, že za stavební pozemek se nepovažuje pozemek formálně zastavitelný, který však nelze z objektivních důvodů zastavět stavbou pevně spojenou se zemí nebo je toto zastavění vysoce nepravděpodobné (viz § 55a odst. 2 písm. a)). Takové objektivní důvody zpravidla vycházejí z technických, požárních a jiných předpisů a jsou obvykle nezávislé na vůli vlastníka pozemku (jde například o existenci ochranných pásem železnice, vysokého napětí apod.).

Zastavitelnost pozemku se posuzuje z objektivního hlediska. Případná existence smluvního ujednání, podle kterého nesmí kupující na daném pozemku umístit stavbu pevně spojenou se zemí, jedná-li se o pozemek objektivně zastavitelný, nemění charakter pozemku jako stavebního ve smyslu § 55a odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty. Úmysl kupních stran lze jako pomocné kritérium ve sporných případech zohlednit pouze za podmínky, že je podepřen objektivními okolnostmi¹⁴⁾.

Případy, kdy je pozemek objektivně zastavitelný pouze zčásti, je nutno posuzovat jednotlivě s ohledem na veškeré okolnosti, za kterých k dodání tohoto pozemku dochází.

2.1.2. Pozemek určený k zastavění

Za stavební pozemek je nutné v souladu s § 55a odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty dále považovat pozemek, na kterém nebo v jehož okolí byly nebo jsou prováděny stavební nebo obdobné práce za účelem budoucího umístění stavby pevně spojené se zemí na tomto pozemku.

Konkrétní parametry stavby přitom nemusí být známy, postačuje, že stavební nebo obdobné práce jsou prováděny za účelem možnosti umístit na daném pozemku v budoucnu jakoukoli stavbu pevně spojenou se zemí.

Může se jednat například o přípravu staveniště, o různé výkopové práce, ale také odlesnění pozemku. O stavební pozemek se jedná i v případě, že stavební práce za účelem zhotovení stavby pevně spojené se zemí na tomto pozemku jsou nebo byly provedeny v okolí tohoto pozemku. Opět

není podstatný druh stavebních prací ani vzdálenost místa jejich provedení od posuzovaného pozemku, ale výhradně skutečnost, že jejich účelem je umožnit zhotovení stavby pevně spojené se zemí na předmětném pozemku. Může se jednat například o vybudování nebo zpevnění příjezdové komunikace, přivedení rozvodu vody apod. Je-li předmětem dodání pozemek, který nelze podle územního plánu zastavět (tj. nejedná se o stavební pozemek ve smyslu § 55a odst. 2 písm. a)), přičemž však byl podán návrh na změnu územního plánu a zároveň již proběhly stavební práce směřující k budoucímu zastavění pozemku, jedná se o stavební pozemek ve smyslu § 55a odst. 2 písm. b). Důvodem klasifikace pozemku jako stavebního je v tomto případě právě provedení stavebních prací za účelem budoucího umístění stavby, nikoli podání návrhu na změnu územního plánu.

⁶⁾ Podle Vysvětlivek se budovy, které se nacházejí v procesu výstavby, stávají nemovitostí, jakmile jsou prováděny stavební práce a konstrukce je pevně spojena se zemí nebo v zemi. Pro lepší praktickou uchopitelnost lze v případě výstavby pro určení okamžiku, od kterého na pozemku již existuje stavba pevně spojená se zemí, podpůrně využít okamžik, ve kterém vzniká stavba jako věc v právním slova smyslu. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudek ze dne 14. září 2022, čj. 7 Afs 132/2022-22) se jedná o okamžik, v němž je stavba vybudována minimálně do takového stádia, od něhož všechny další stavební práce směřují k dokončení takto druhově i individuálně určené věci. K tomu u nadzemních staveb dochází, když je již jednoznačným a nezaměnitelným způsobem patrné alespoň dispoziční řešení prvního nadzemního podlaží.

⁷⁾ Viz např. rozhodnutí SDEU ve věci C-594/23 Lomoco Development a další.

⁸⁾ Viz např. rozhodnutí SDEU ve věci C-71/18 KPC Herning, C-543/11 Woningstichting Maasdriel, C-461/08 Don Bosco Onroerend Goed.

⁹⁾ Stejně tomu je, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani průměrnému spotřebiteli je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (viz např. rozhodnutí SDEU ve věci C-41/04 Levob).

¹⁰⁾ Je-li dodání pozemku vedlejším plněním k dodání stavby, daňový režim pro dodání pozemku i stavby je shodný a stanoví se podle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty, tj. podle hlavního plnění, kterým je stavba pevně spojená se zemí.

¹¹⁾ Jedná se o případy, kdy dodání pozemku není vedlejším plněním k dodání stavby, viz například dodání pozemku v rámci trojstranné smlouvy uvedené v bodě 1.3. Informace.

¹²⁾ V případě dodání pozemku osvobozeného od daně zákona o dani z přidané hodnoty i nadále umožňuje volbu zdanění, viz bod 2.4. této Informace.

¹³⁾ Viz § 12 nového stavebního zákona a důvodová zpráva.

¹⁴⁾ Definice stavebního pozemku podle § 55a odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty se zásadně liší od vymezení stavebního pozemku ve smyslu § 56 odst. 2 písm. a) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném do 30. června 2025. Závěry NSS uvedené např. v rozsudku NSS ze dne 29. února 2024, čj. 4 Afs 64/2023-44, podle kterých se úmysl smluvních stran při sjednání převodu pozemku považuje za stěžejní pro zjištění, zda se jedná o pozemek stavební, nejsou tedy dále aplikovatelné.

Lhůty pro správu daní neupravené v daňových zákonech podle Pokynu MF-20

V závěru loňského roku zveřejnilo Ministerstvo financí ve Finančním zpravodaji nový Pokyn MF-20 o stanovení lhůt při správě daní. Tento nový pokyn nabyl účinnosti dnem 1. ledna 2026 a k témuž datu současně zrušil předchozí Pokyn č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní. Pokynem 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 zákonem.

S ohledem na ustanovení § 38 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), kdy jsou osoby zúčastněné na správě daní oprávněny při porušení zásady postupovat v řízení bez zbytečných průtahů (§ 7 odst. 1 daňového řádu) domoci se nápravy tím, že upozorní na porušení této zásady správce daně nejblíže nadřízeného správci daně, který výše uvedenou zásadu porušil, a z důvodu vyřizování podání osob zúčastněných na správě daní v přiměřených lhůtách, zejména s přihlédnutím k principům „dobré správy“, stanoví tam, kde nejsou příslušné lhůty stanoveny zákonem, pro příslušné útvary Ministerstva financí, orgány Finanční správy České republiky a orgány Celní správy České republiky (dále jen „správce daně“) k vyřízení podání osob zúčastněných na správě daní lhůty:

Čl. I - Délka lhůty

Při vyřizování níže specifikovaných podání osob zúčastněných na správě daní stanovují následující lhůty:

1. 6 měsíců

- a) pro vydání rozhodnutí o odvolání dle ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu s výjimkou případů uvedených v bodu 2 písm. d),
- b) pro vydání rozhodnutí o povolení, nebo zamítnutí obnovy řízení dle ustanovení § 119 odst. 1 daňového řádu,
- c) pro vydání rozhodnutí v obnoveném řízení dle ustanovení § 120 odst. 4 daňového řádu,
- d) pro vydání rozhodnutí o závazném posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávána mezi spojenými osobami, dle ustanovení § 132 odst. 1 daňového řádu ve spojení s ustanovením § 38nc zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů,
- e) pro vydání rozhodnutí o prominutí daně nebo příslušenství daně dle ustanovení § 259 daňového řádu.

2. 3 měsíce

- a) pro vydání rozhodnutí o delegaci místní příslušnosti či rozhodnutí o zrušení, změně nebo potvrzení delegace dle ustanovení § 18 daňového řádu,
- b) pro vydání rozhodnutí o vyloučení úřední osoby dle ustanovení § 77 daňového řádu,
- c) pro vydání rozhodnutí o odvolání dle ustanovení § 113 odst. 1 písm. a) a b) daňového řádu,
- d) pro vydání rozhodnutí o odvolání dle ustanovení § 116 odst. 1 daňového řádu proti rozhodnutí o záznamní povinnosti dle ustanovení § 97 daňového řádu,
- e) pro vydání rozhodnutí o závazném posouzení dle ustanovení § 132 odst. 1 daňového řádu za podmínek vymezených ve zvláštním zákoně, s výjimkou případu podle bodu 1 písm. d),
- f) pro vydání rozhodnutí o námitce dle ustanovení § 159 odst. 3 daňového řádu,
- g) pro vydání rozhodnutí o přijetí ručení třetí osoby dle ustanovení § 173 odst. 1 daňového řádu.

3. 30 dnů

- a) pro vydání rozhodnutí o navrácení lhůty v předešlý stav dle ustanovení § 37 odst. 2 daňového řádu,
- b) pro vydání rozhodnutí o vyslovení neúčinnosti doručení dle ustanovení § 48 odst. 3 daňového řádu,
- c) pro vydání rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností dle ustanovení § 104 odst. 1 daňového řádu,
- d) pro vydání rozhodnutí o prohlášení nicotnosti rozhodnutí dle ustanovení § 105 daňového řádu,
- e) pro vydání rozhodnutí o odvolání dle ustanovení § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu,
- f) pro vydání rozhodnutí o přijetí finanční záruky dle ustanovení § 173 odst. 2 daňového řádu,
- g) pro vydání rozhodnutí o stanovení záloh dle ustanovení § 174 odst. 5 a 6 daňového řádu,
- h) pro vydání rozhodnutí o odložení daňové exe-

kuce a pro vydání rozhodnutí, kterým se daňová exekuce zcela zastaví, dle ustanovení § 181 odst. 1 a 2 daňového řádu,

i) pro vydání rozhodnutí o snížení výše částky, která má být sražena v příslušném výplatním období ze mzdy dlužníka dle ustanovení § 187 odst. 3 daňového řádu,

j) pro vydání rozhodnutí o žádosti o prodloužení lhůty k úhradě nejvyššího dražebního podání dle ustanovení § 226 odst. 1 daňového řádu,

k) pro vydání rozhodnutí o rozvrhu výtěžku dražby dle ustanovení § 230 odst. 1 daňového řádu,

l) pro vydání rozhodnutí o stížnosti na postup plátce daně dle ustanovení § 237 odst. 4 daňového řádu,

m) pro vydání rozhodnutí o potvrzení postavení právního nástupce dle ustanovení § 240 odst. 1 daňového řádu.

Čl. II - Běh lhůt

1. Lhůty stanovené tímto pokynem se počítají

a) ode dne, kdy příslušnému správci daně došlo podání osoby zúčastněné na správě daní, s výjimkou případů uvedených v písm. b) a c),

b) v případě vydání rozhodnutí v obnoveném řízení dle ustanovení § 120 odst. 4 daňového řádu (čl. I bod 1 písm. c) tohoto pokynu) ode dne nabytí právní moci rozhodnutí o povolení obnovy řízení,

c) v případě vrácení odvolání odvolacím orgánem správci daně prvního stupně (ustanovení § 116 odst. 3 daňového řádu) k vydání rozhodnutí dle čl. I bodu 2 písm. c) a čl. I bodu 3 písm. e) ode dne, kdy správce daně prvního stupně obdrží vrácené odvolání.

2. Dojde-li ke zrušení rozhodnutí ve správním soudnictví a vrácení věci správci daně k dalšímu řízení, běží lhůty stanovené v čl. I pro vydání nového rozhodnutí ve věci znovu ode dne doručení rozhodnutí soudu správci daně.

Čl. III - Stavení lhůt

1. Běh lhůt stanovených tímto pokynem se staví obdobně dle ustanovení § 34 odst. 1 daňového řádu ode dne vydání rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá osobu zúčastněnou na správě daní k součinnosti, do pátého pracovního dne ode dne, kdy byla správci daně poskytnuta požadovaná součinnost.

2. Běh lhůt stanovených tímto pokynem se staví obdobně dle ustanovení § 34 odst. 2 daňového řádu ode dne, kdy osoba zúčastněná na správě daní učinila podání elektronicky způsobem vy-

žadujícím dodatečné potvrzení, do dne, kdy potvrzení tohoto podání došlo příslušnému správci daně.

3. Do běhu stanovených lhůt se nezapočítává doba dožádání podle ustanovení § 17 daňového řádu a doba ode dne vydání rozhodnutí o atrakci dle ustanovení § 19 daňového řádu do nabytí právní moci tohoto rozhodnutí. Běh lhůt se staví i po dobu soustředování či doplňování stanovisek a podkladů od osob zúčastněných na správě daní nebo ostatních správců daní, která jsou nezbytná pro vyřízení podání.

4. Do běhu lhůt se nezapočítává doba ode dne odeslání výzvy k zaplacení správního poplatku do uplynutí doby určené k úhradě správního poplatku a rovněž se nezapočítává doba řízení o opravném prostředku, bude-li toto rozhodnutí podkladem pro vydání jiného rozhodnutí, např. čl. I bod 3 písm. h).

5. Lhůty stanovené tímto pokynem neběží též po dobu řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud.

6. Běh lhůt se staví při mezinárodním dožádání informací obdobně podle ustanovení § 148 odst. 4 písm. f) daňového řádu, a to ode dne odeslání žádosti o mezinárodní spolupráci při správě daní až do dne obdržení odpovědi na tuto žádost od příslušného orgánu jiného státu nebo do dne odeslání oznámení o ukončení mezinárodní spolupráce při správě daní v dané věci.

7. Dojde-li ke zrušení rozhodnutí ve správním soudnictví a vrácení věci správci daně k dalšímu řízení, staví se běh lhůt po dobu, kdy správce daně nemá k dispozici související spisový materiál, pokud byl tento soudu poskytnut v analogové podobě.

8. V případě, že je pro vyřízení věci zřízena komise ministrem financí, generálním ředitelem Generálního finančního ředitelství nebo generálním ředitelem Generálního ředitelství cel, běh lhůt se staví po dobu projednání v této komisi.

9. Ke stavení běhu lhůt může dojít i opakovaně.

Čl. IV - Prodlužování lhůt

1. Je-li podání osobou zúčastněnou na správě daní doplněno, a toto doplnění správci daně příslušnému k rozhodnutí dojde jeden měsíc nebo méně před uplynutím lhůty stanovené podle čl. I, příp. prodloužené podle tohoto čl. bodu 2 až 4, lhůta pro vyřízení se prodlužuje o jeden měsíc ode dne, kdy doplnění tomuto správci daně došlo.

2. Ve složitých a odůvodněných případech může lhůty stanovené podle čl. I bodu 1, bodu 2 písm.

a) až e) a bodu 3 písm. a) až e) prodlužovat nejbližší nadřízený správce daně, v případě žádosti příslušného útvaru Generálního finančního ředitelství jeho generální ředitel, v případě žádosti příslušného útvaru Generálního ředitelství cel jeho generální ředitel a v případě žádosti příslušného útvaru Ministerstva financí vrchní ředitel příslušné sekce, nejvýše na dvojnásobek původní lhůty k vyřízení.

3. Ve složitých a odůvodněných případech může lhůty stanovené podle čl. I bodu 2 písm. f) a g) a bodu 3 písm. f) až m) prodlužovat ředitel orgánu Finanční správy České republiky a ředitel orgánu Celní správy České republiky příslušného k rozhodnutí, nejvýše na dvojnásobek původní lhůty k vyřízení.

4. V mimořádných a odůvodněných případech, zejména u případů s mezinárodním prvkem, může příslušný útvar Ministerstva financí dále prodlužovat původní lhůty k vyřízení i nad rámec shora stanovených lhůt, pokud k vyřízení nestačila již lhůta prodloužená. Prodloužil-li lhůtu podle bodu 2 generální ředitel Generálního finančního ředitelství nebo generální ředitel Generálního ředitelství cel, prodlouží lhůtu vrchní ředitel příslušné sekce Ministerstva financí. Prodloužil-li lhůtu podle bodu 2 vrchní ředitel sekce, je k dalšímu prodloužení příslušný ministr.

Čl. V - Maximální délka lhůt

Běh lhůt podle tohoto pokynu je limitován podle povahy řízení prekluzivní lhůtou podle ustanovení § 148 daňového řádu, podle ustanovení § 160 daňového řádu, popř. lhůtou stanovenou zvláštním zákonem (např. § 44a odst. 11 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, atd.).

Čl. VI - Přejícná, závěrečná a zrušovací ustanovení

1. Lhůty stanovené tímto pokynem se použijí u všech řízení při správě daní zahájených ode dne nabytí účinnosti tohoto pokynu a u neukončených řízení při správě daní, zahájených přede dnem nabytí účinnosti tohoto pokynu, u kterých se postupovalo dle Pokynu č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní, č. j. MF-21968/2015/39.

2. Do běhu lhůt stanovených tímto pokynem se u neukončených řízení při správě daní, zahájených přede dnem nabytí účinnosti tohoto pokynu, započte též doba, která uplynula ode dne zahájení těchto řízení do dne předcházejícímu dni nabytí účinnosti tohoto pokynu.

3. Zrušuje se Pokyn č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní č. j. MF-21968/2015/39.

4. Tento pokyn nabývá účinnosti prvním dnem druhého kalendářního měsíce následujícího po dni zveřejnění pokynu ve Finančním zpravodaji.

Zatížení soudního řízení podstatnou procesní vadou

(I.) Obecný soud zatíží svoje řízení podstatnou procesní vadou, pokud nenařídil jednání, které požaduje žalobce, a následně vydá rozsudek, který není dostatečně odůvodněný, tudíž je nepřezkoumatelný.

(II.) Je třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálním. Vzniknou-li pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, je povinností daňového subjektu, který předmětné plnění zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení.

Uvedené zásady vyplývají z rozsudku Nejvyššího správního soudu 22 Afs 182/2025 - 39 ze dne 24. listopadu 2025.

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase, soudce Jana Kratochvíla a soudkyně Jitky Zavřelové ve věci žalobkyně: VZDUCHOTECHNIK, s. r. o., se sídlem Tovární 548, Chrástava, zastoupená Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Šikulova 17, Brno, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 10. 2024, čj. 28556/24/5300/21443/712603, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 18. 8. 2025, čj. 59 Af 17/2024/193, takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 18. 8. 2025, čj. 59 Af 17/2024/193, se ruší a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci je sporné, zda stěžovatelka prokázala rozsah přijatých zdanitelných plnění pro účely přiznání nároku na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že závěr krajského soudu, podle kterého žalobkyně s dostatečnou mírou pravděpodobnosti prokázala pravdivost svých tvrzení o splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH, není dostatečně odůvodněný, tudíž je nepřezkoumatelný.

[2] Finanční úřad pro Liberecký kraj celkem třinácti rozhodnutími ze dne 20. 7. 2023 doměřil žalobkyni DPH za zdaňovací období říjen 2018 až říjen 2019 a uložil jí povinnost zaplatit penále. Výše doměřené daně a penále činila za jednotlivá zdaňovací období 198 744 Kč a 39 749 Kč (říjen 2018), 282 702 Kč a 56 541 Kč (listopad 2018), 284 823 Kč a 56 965 Kč (prosinec 2018), 219 744 Kč

a 43 949 Kč (leden 2019), 207 186 Kč a 41 438 Kč (únor 2019), 238 644 Kč a 47 726 Kč (březen 2019), 260 064 Kč a 52 013 Kč (duben 2019), 207 522 Kč a 41 505 Kč (květen 2019), 219 240 Kč a 43 848 Kč (červen 2019), 243 516 Kč a 48 704 Kč (červenec 2019), 203 364 Kč a 40 673 Kč (srpen 2019), 198 828 Kč a 39 766 Kč (září 2019) a 210 546 Kč a 42 110 Kč (říjen 2019).

[3] Žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a prvostupňová roz-

**Objednávejte 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



hodnutí potvrdil. Ve shodě s finančním úřadem dospěl k závěru, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno a neprokázala naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH ve smyslu § 72 a § 73 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Konkrétně žalobkyně neprokázala, že přijala zdanitelná plnění (výroba dílů) od deklarovaného dodavatele v postavení plátce DPH (společnosti LEMAKWORLD) v deklarovaném rozsahu. Z předložených dokladů totiž nebylo možné ověřit, jaké práce a v jakém množství byly skutečně provedeny. Ze samotných daňových dokladů není rozsah plnění zřejmý, neexistují ani záznamy o předání materiálu k výrobě, převzetí hotových výrobků či jakákoli evidence nepoužitého materiálu. Podle žalovaného navíc existují nesrovnalosti v množství vyrobených výrobků, v účtované ceně a časové návaznosti dokladů; zjištěny byly i rozpory ve svědeckých výpovědích. Naopak pochybnosti správce daně o osobě dodavatele považoval žalovaný za odstraněné.

[4] Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nesouhlasil s žalovaným, že předložené doklady neumožňují v souhrnu a při zohlednění výpovědí zaměstnanců žalobkyně dovést, co přesně (jaké výrobky) bylo náplní dodávek. Krajský soud poukázal na to, že žalovaný vytýká žalobkyni nesrovnalosti v množství vyrobených výrobků, účtované ceně a časové návaznosti dokladů, avšak ve svém vyjádření připustil, že tyto nesrovnalosti žalobkyně vysvětlila. Pokud však žalovaný dospěl k závěru, že zjištěné skutečnosti nelze klást k tíži žalobkyně v souvislosti s ověřením dodavatele sporných plnění, měl se podrobněji věnovat hodnocení svědeckých výpovědí ohledně rozsahu poskytnutého plnění. Žalovaným zdůrazněné rozpory ve svědeckých výpovědích ohledně toho, kdo vyrobil výrobky, navíc krajský soud považoval za „naprosto marginální“ a pro posouzení věci nepodstatné.

[5] Krajský soud tedy sice obecně přisvědčil žalovanému, že v ideálním případě měla žalobkyně evidovat dodání konkrétního množství materiálu dodavateli a množství od něj převzatých výrobků. Nicméně dospěl k závěru, že shromážděné doklady společně s vysvětlením žalobkyně o fungování spolupráce s dodavatelem a zjištěními správce daně prokazují skutkovou verzi žalobkyně o přijetí deklarovaných zdanitelných plnění od dodavatele LEMAKWORLD v míře, která je pro daňové řízení dostačující. Při zohlednění kontextu a průběhu spolupráce s tímto dodavatelem, jak je dolo-

ženo svědeckými výpověďmi zaměstnanců žalobkyně, měl proto krajský soud za to, že žalobkyně s dostatečnou mírou pravděpodobnosti prokázala pravdivost svých tvrzení o splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH. Konečně i vykazání dodávek v kontrolním hlášení ze strany dodavatele svědčí (byť nepřímě) o tom, že žalobkyni bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

II. A. Důvody kasační stížnosti

[6] Žalovaný (stěžovatel) v kasační stížnosti především namítá, že krajský soud nesprávně posoudil otázku prokázání rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Oproti krajskému soudu má za to, že vedení listinných dokladů (evidence dodání konkrétního materiálu, množství převzatých výrobků a evidenci změn v požadavcích koncových zákazníků) je nezbytné k prokázání rozsahu přijatých zdanitelných plnění. Nestačí, že žalobkyně předložila smlouvu s dodavatelem, faktury včetně dodacích listů a potvrzení o úhradě a doložila provázanost poptávky po konkrétních výrobcích ze strany koncového zákazníka. Tyto doklady nepostačují k tomu, aby byl bez vážných pochybností učiněn závěr, že se zdanitelné plnění uskutečnilo v tvrzeném rozsahu. Bez evidence podkladů v jednotlivých případech je prakticky nemožné dodání výrobků v tvrzeném rozsahu prokázat.

[7] K této klíčové kasační argumentaci stěžovatel doplňuje některé další dílčí související námitky, jimiž reaguje na:

- nedostatečnou srozumitelnost, resp. jasnost některých závěrů krajského soudu (nemá být zřejmé, proč krajský soud stěžovateli vytkl, že se měl více zabývat hodnocením svědeckých výpovědí. Stejně tak není jasné, proč krajský soud uvádí, že chápe pochybnosti správce daně ve vztahu k dodavateli LEMAKWORLD, když tyto pochybnosti byly v průběhu řízení vyvráceny a sporným zůstal pouze rozsah dodaného plnění. Konečně není zřejmé, jak souvisí závěr stěžovatele, podle něhož nelze klást skutečnosti týkající se dodavatele k tíži žalobkyně, s tím, jaká pozornost by měla být věnována svědeckým výpovědím);

- závěr krajského soudu, dle něhož ve svém vyjádření k žalobě připustil, že žalobkyně vysvětlila nesrovnalosti v množství vyrobených výrobků (stěžovatel namítá, že připustil jen to, že stěžovatelka osvětlila, jak mohlo docházet k určitým skutečnostem, v nichž shledal nesrovnalosti [dodání zboží ještě před jeho vyskladněním, rozdíly

v účtovaných cenách a v počtech objednaných a dodaných výrobků]. Současně však zdůraznil, že tato skutečnost nemůže prokázat, že v rámci praxe žalobkyně došlo k dodání výrobků v tvrzeném rozsahu);

- dostatečnosti hodnocení svědeckých výpovědí (stěžovatel má za to, že se hodnocením svědeckých výpovědí zabýval dostatečně, jak plyne z odůvodnění napadeného rozhodnutí. Připomněl, že někteří svědci byli schopni potvrdit maximálně existenci spolupráce s dodavatelem, avšak nikoli rozsah dodaných plnění. Rozpory ve výpovědích svědků přitom nebyly zásadním důvodem pro odepření nároku na odpočet daně);

- významu svědeckých výpovědí pro účely prokázání rozsahu deklarovaného plnění (stěžovatel namítá, že v případech, kdy dochází k dodávce určitého druhu plnění ve větším rozsah po delší časové období, lze zpravidla stěží prokázat rozsah určitých dodávek plnění, neboť údaje o počtech plnění v jednotlivých pracovních dnech si průměrný svědek nemůže pamatovat ani v případě, že byl přítomen při předávkách. Může zpravidla potvrdit pouze to, že spolupráce s dodavatelem probíhala a že v určitém rozsahu bylo zboží dodáváno, nikoli však již přesný rozsah dodávek. Z toho podle stěžovatele vychází i judikatura Nejvyššího správního soudu [rozsudky ze dne 25. 8. 2022, čj. 1 Afs 88/2022/54, ze dne 11. 8. 2022, čj. 8 Afs 43/2020/42, ze dne 20. 1. 2023, čj. 8 Afs 92/2022/239, anebo dne 31. 10. 2022, čj. 4 Afs 397/2021/99]. Naopak krajským soudem zmíněný nálezn Ústavního soudu [ze dne 20. 8. 2014, sp. zn. I. ÚS 173/13], týkající se důkazního standardu, se týkal odlišného typu řízení);

- relevance kontrolních hlášení (stěžovatel souhlasí s krajským soudem, že se může jednat o nepřímý důkaz, resp. „střípek mozaiky“. Podle jeho názoru nicméně chybí komplex dalších shromážděných důkazů, které konkrétní mozaiku dotváří. Samy o sobě tudíž neprokazují, že žalobkyni bylo deklarované plnění skutečně poskytnuto v tvrzeném rozsahu).

II. B. Vyjádření žalobkyně

[8] Žalobkyně navrhla kasační stížnost zamítnout. Sama souhlasí se závěry krajského soudu. Podle jejího názoru je celý případ založen na tom, že stěžovatel po ní vyžaduje nepřiměřený důkazní standard, resp. vedení evidence, pro které není zákonná opora, a to aniž by přihlédl k výsledku svědků a specifikům spolupráce žalobkyně s jejím dodavatelem. Požadavky stěžovatele tak považuje

za přepjatý formalismus. Stěžovatel navíc podle jejího názoru jí předložené doklady žádným způsobem nezpochybnil. Není ani zřejmé, jakou paralelu spatřuje stěžovatel mezi právě projednávanou věcí a rozsudky Nejvyššího správního soudu, které se týkají prokazování rozsahu reklamního plnění. Nicméně rovněž z této judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že postačí prokázat přijetí (reklamního) plnění v podstatných parametrech. Sama má přitom za to, že rozsah přijatých plnění od dodavatele LEMAKWORLD dostatečným způsobem prokázala.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

III. A. Krajský soud se dopustil procesní vady

[9] Nejvyšší správní soud na úvod předesílá, že z úřední povinnosti přihlédl k procesní vadě krajského soudu, která spočívá ve zrušení žalobou napadeného rozhodnutí nesprávně bez jednání z důvodu podle § 76 odst. 1 písm. c) ve spojení s § 52 odst. 2 soudního řádu správního, aniž by pro to byly splněny zákonem stanovené podmínky.

[10] Krajský soud zrušil žalobou napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. c) soudního řádu správního pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (bod 26 napadeného rozsudku). Z odůvodnění napadeného rozsudku nicméně plyne, že skutečným důvodem zrušení napadeného rozhodnutí nebyla těžká procesní vada, nýbrž zjištěná nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení (skutkové a hmotněprávní) otázky unesení důkazního břemene. Krajský soud totiž dospěl k závěru, že žalobkyně s dostatečnou mírou pravděpodobnosti prokázala svá tvrzení o splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet daně (bod 23 napadeného rozsudku). Pro takto zjištěnou nezákonnost nicméně krajský soud nemohl zrušit napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 soudního řádu správního, nýbrž jedině postupem podle § 78 odst. 1 soudního řádu správního.

[11] Závažnost právě popsané procesní vady navíc zvyšuje fakt, že nebyly splněny obecné podmínky pro rozhodnutí věci bez jednání. Jelikož byla primárním základem pro zrušení napadeného rozhodnutí zjištěná nezákonnost, mělo se ve věci konat ústní jednání, ledaže byly splněny podmínky stanovené v § 51 odst. 1 soudního řádu správního. Ve svém podání ze dne 13. 2. 2025 nicméně žalobkyně krajskému soudu výslovně sdělila, že na nařízení ústního jednání trvá. Nekonání ústního jednání, ačkoli na jeho konání účastníci tr-

vali, je přitom závažnou procesní vadou, ke které musel Nejvyšší správní soud přihlédnout z úřední povinnosti (rozsudek ze dne 29. 11. 2005, čj. 4 As 46/2004/58).

III. B. Napadený rozsudek je nepřezkoumatelný

[12] Nejvyšší správní soud nicméně dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu není dostatečně odůvodněný, a tudíž přezkoumatelný.

[13] Předně je třeba přisvědčit stěžovateli, že z odůvodnění napadeného rozsudku není zřejmé, z jakého důvodu krajský soud určité výtky vůči daňovým orgánům vlastně činí, resp. tyto výtky nejsou přiléhavé. Nejvyšší správní soud konkrétně přisvědčuje stěžovateli, že z napadeného rozsudku není seznatelné, proč odstranění pochybností ohledně ověření dodavatele v průběhu řízení má mít význam pro identifikované pochybnosti týkající se rozsahu přijatého zdanitelného plnění (bod 23 napadeného rozsudku). Stejně tak není zřejmé, proč se podle krajského soudu měl stěžovatel právě z tohoto důvodu podrobněji věnovat hodnocení svědeckých výpovědí ohledně rozsahu poskytnutého plnění (tamtéž). Jak přiléhavě upozorňuje stěžovatel v kasační stížnosti, ověření dodavatele sporných plnění a prokázání konkrétního rozsahu přijatých plnění jsou dvě zcela odlišné otázky, čehož si byl vědom i sám krajský soud (jak je zřejmé z bodu 16 napadeného rozsudku, podle něhož zůstává sporná pouze otázka rozsahu). Pokud měl proto krajský soud za to, že mezi těmito otázkami je spojitost, měl ji srozumitelným způsobem vysvětlit.

[14] Nedostatky v odůvodnění nicméně vykazují i klíčový závěr krajského soudu, konkrétně že žalobkyně s dostatečnou mírou pravděpodobnosti prokázala pravdivost svých tvrzení o splnění hmotněprávních podmínek pro přiznání nároku na odpočet DPH (bod 23 napadeného rozsudku).

[15] Tento závěr krajského soudu je velice povrchní. Daňové orgány ve svých rozhodnutích uvedly konkrétní důvody, proč podle jejich názoru žalobkyně neprokázala rozsah přijatých plnění (jednotlivá prvostupňová rozhodnutí za každé ze zdaňovacích období, shrnutá na s. 4–19 napadeného rozhodnutí, a dále s. 22–23 napadeného rozhodnutí). Krajský soud však dospěl ke zcela opačnému závěru než stěžovatel. Své důvody nicméně vymezil jen obecně v několika větách. Přitom v této věci žalobce závěry daňových orgánů obsáhle zpochybňoval v podané žalobě na celkem 15 stranách. Krajský soud tak dostatečně neozřejmil a nevysvětlil, jaké konkrétní úvahy ho k jeho závě-

ru vedly a proč důvody uvedené daňovými orgány nemohou podle jeho názoru obstát. To znemožňuje přezkoumat, zda krajský soud posoudil otázku naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH správně.

[16] V první řadě není zřejmé, zda krajský soud považoval podmínky nároku na odpočet daně za prokázané až s ohledem na vyvrácení pochybností správce daně (a tedy dle jeho názoru formální doklady odpovídají skutečnému stavu), anebo již v důsledku toho, že správce daně ve vztahu k těmto pochybnostem neunesl své důkazní břemeno (a tedy není třeba zabývat se souladem formálně deklarovaného stavu se stavem skutečným). Taková úvaha je přitom klíčová, neboť určuje, zda k prokázání daňových tvrzení postačí pouze předložit formální doklady, anebo je třeba s pomocí dalších důkazů prokázat, že tyto formální doklady odpovídají i skutečnosti.

[17] Z judikatury totiž plyne, že prokazování uskutečnění zdanitelného plnění je prvotně záležitostí dokladovou. Povinnost prokázat uskutečnění zdanitelného plnění tak tíží daňový subjekt. K tomu v obecné rovině postačí předložit formální doklady. Současně je však třeba respektovat soulad skutečného stavu se stavem formálním. Jestliže tedy vzniknou pochybnosti o uskutečnění zdanitelného plnění, je povinností daňového subjektu, který předmětné plnění zahrnul do účetnictví a posléze do daňového přiznání, aby prokázal dalšími důkazy správnost svého původního tvrzení (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 18. 4. 2006, sp. zn. II. ÚS 664/04, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 7. 2011, čj. 5 Afs 79/2010/98, či ze dne 31. 5. 2011, čj. 8 Afs 41/2009/119). Povinnost předložit tyto „dodatečné důkazy“ nad rámec formálních dokladů nicméně vyvstane pouze v případě, že správce daně vyjádří důvodné pochybnosti ohledně věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů zachycených v účetnictví, či jiných povinných záznamů. Ohledně těchto pochybností tíží správce daně důkazní břemeno. Pokud tedy správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k popsáným skutečnostem, je následně daňový subjekt povinen doložit pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost formálních dokladů ve vztahu k danému účetnímu případu, popřípadě korigovat svá tvrzení. Daňový subjekt bude prokazovat tyto skutečnosti zpravidla jinými důkazními prostředky, které de facto nahradí či doplní zpochybňované formální doklady, a které osvědčí jeho tvrzení (k tomu viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8.

7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010/124; ze dne 26. 1. 2011, čj. 5 Afs 24/2010/117; či dne 16. 8. 2017, čj. 7 Afs 330/2016/29, bod 20).

[18] Krajský soud se nicméně touto otázkou nezabýval. Pouze uvedl, že stěžovatel ve vyjádření k žalobě připustil, že žalobkyně jím identifikované nesrovnalosti vysvětlila (bod 22). Nejvyšší správní soud nicméně musí přisvědčit stěžovateli, že ve vyjádření k žalobě současně opakovaně (s. 5/6 vyjádření, obsaženo v soudním spise) doplnil, že ani vysvětlení žalobkyně neprokazují, že v rámci obchodní praxe žalobkyně došlo k dodání výrobků v deklarovaném rozsahu. Stěžovatel tak byl v rámci své argumentace ohledně prokázání rozsahu plnění konzistentní.

[19] Není proto zřejmé, zda sám krajský soud dospěl k závěru o prokázání hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH již na základě formálního stavu (tedy z důvodu, že správce daně neunesl své důkazní břemeno ohledně pochybností týkajících se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti), nebo až na základě souladu formálního stavu se stavem skutečným (tedy z důvodu, že žalobkyně důvodné pochybnosti správce daně vyvrátila) a z jakých důvodů. Tato otázka je přitom klíčová rovněž pro následný přezkum ze strany Nejvyššího správního soudu. Navíc i podle názoru žalobkyně, jak jej zopakovala ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, stěžovatel jí předložené doklady žádným způsobem nezpochybnil.

[20] Je tudíž potřeba postavit najisto, zda ob stojí důvodné pochybnosti správce daně, anebo nikoli. Pokud by podle krajského soudu správce daně neunesl důkazní břemeno ohledně svých důvodných pochybností, bude namíste učinit závěr o prokázání hmotněprávních nároků na odpočet daně již na základě formálních dokladů. Naopak v případě, že správce daně své důkazní břemeno unesl, bude třeba hodnotit, zda žalobkyně tyto pochybnosti vyvrátila a prokázala, že skutečný stav odpovídá tomu, jak plyne z jí předložených formálních dokladů. Nárok na odpočet daně totiž nemá základ ve formálním dokladu, ale v existenci zdanitelného plnění (rozsudky NSS ze dne 25. 10. 2006, čj. 2 Afs 7/2006/107; či ze dne 19. 4. 2018, čj. 7 Afs 125/2017/27, bod 24).

[21] Za druhé, stěžovatel v projednávané věci poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, která se týká prokazování rozsahu přijatého zdanitelného plnění. Tu krajský soud ve svém rozsudku nijak nerefletoval, resp. nehodnotil, zda je relevantní i pro projednávanou věc.

[22] Nelze přitom říci, že by tato judikatura nemohla být za žádných okolností významná i pro projednávanou věc. Ačkoli se v ní Nejvyšší správní soud zabýval reklamním plněním, dospěl opakovaně k závěru, že nestačí prokázat, že osoba plnění „v nějakém rozsahu“ skutečně obdržela. Klíčové je, zda k tomu došlo v deklarovaném rozsahu (např. rozsudek NSS ze dne 17. 9. 2021, čj. 10 Afs 368/2020/63; či ze dne 31. 10. 2022, čj. 4 Afs 397/2021/99, bod 42). Nejvyšší správní soud v tomto kontextu zdůraznil, že subjekt daně sice nemusí prokázat zvlášť přijetí každé jednotlivé součásti plnění (každé odvyšované reklamy), nýbrž zpravidla postačí, že existenci plnění prokáže v podstatných parametrech. Nesmí však na svoji důkazní povinnost rezignovat. S ohledem na požadavek obezřetnosti musí již dopředu myslet na možnosti, kterými rozsah skutečně přijetého plnění takto prokáže (rozsudky NSS ze dne 11. 8. 2022, čj. 8 Afs 43/2020/42, bod 21; ze dne 29. 12. 2011, čj. 7 Afs 55/2011/84; či ze dne 12. 9. 2025, čj. 21 Afs 94/2025/83, bod 24). Za tím účelem si musí zajišťovat potřebné podklady, a to i nad rámec svých běžných obchodních potřeb (rozsudky NSS ze dne 15. 5. 2007, čj. 2 Afs 177/2006/61; či ze dne 3. 2. 2010, čj. 1 Afs 103/2009/232). Takové doklady přitom mají být konkrétní (rozsudek NSS čj. 8 Afs 92/2022/239, body 88 až 100) a musí prokazovat přijetí plnění s ohledem na druh a povahu plnění, resp. soulad reality s daňovými doklady (rozsudky NSS ze dne 31. 5. 2007, čj. 9 Afs 30/2007/73, čj. 1 Afs 103/2009/232, ze dne 9. 8. 2021, čj. 6 Afs 342/2020/48; či ze dne 29. 1. 2025, čj. 2 Afs 14/2024/41, bod 37). V tomto směru Nejvyšší správní soud hodnotil i možný význam svědeckých výpovědí (např. rozsudky čj. 8 Afs 43/2020/42, bod 23; čj. 10 Afs 368/2020/63, bod 36; nebo čj. 2 Afs 14/2024/41, bod 40).

[23] Je tedy sice pravdou, že tato stěžovatelem poukazovaná judikatura se týkala prokázání rozsahu dodání reklamního plnění. Podle daňových orgánů nicméně citované závěry platí i pro jiné případy, kdy jde o větší tvrzený rozsah plnění (například výrobků), uskutečňovaný po delší časové období, jako tomu má být i v projednávané věci. Pokud měl krajský soud za to, že tomu tak není, resp. závěry citované judikatury nejsou přiléhavé, měl svoji pozici vysvětlit. Tím by umožnil rovněž Nejvyššímu správnímu soudu, aby jeho právní posouzení ke kasační stížnosti přezkoumal. S ohledem na značnou obsáhlost žaloby (15 stran) a řadu v ní namítaných důvodů nicméně nepřísluší Nejvyššímu správnímu soudu, aby se touto

otázkou zabýval jako první.

[24] Nejvyšší správní soud nicméně dodává, že zcela souhlasí s východisky krajského soudu, která se týkají důkazního standardu. Krajský soud správně uvedl, že daňové orgány nemohou vyžadovat prokázání určité skutečnosti s absolutní jistotou, ale postačí, pokud ji subjekt daně prokáže s dostatečnou mírou pravděpodobnosti, která nenechává prostor pro vážné pochybnosti (body 18 a 19 napadeného rozsudku). Tento závěr plně odpovídá východiskům ustálené judikatury (např. rozsudky NSS ze dne 16. 1. 2020, čj. 8 Afs 23/2018/37, bod 39, ze dne 12. 3. 2020, čj. 7 Afs 434/2018/37, bod 23; či ze dne 18. 9. 2023, čj. 7 Afs 53/2023/67, bod 23).

[25] Stěžovateli je však třeba přisvědčit, že v souladu s výše citovanou judikaturou důkazní standard ještě neznamená, že důkazní břemeno (v míře vyžadovaného důkazního standardu) není třeba unést ve vztahu ke všem skutečnostem, které tvoří tvrzený rozsah přijatého zdanitelného plnění. Jak Nejvyšší správní soud již vysvětlil, „rozsah“ důkazního břemene vždy pokrývá celý obsah deklarovaného plnění (rozsudek ze dne 25. 8. 2022, čj. 1 Afs 88/2022/54, body 27 a 28). Právě proto bylo namístě, aby krajský soud reflektoval ustálenou judikaturu také k otázce rozsahu zdanitelného plnění. To však (přínejmenším výslovně) neučinil. Krajský soud dostatečně nevysvětlil, z jakých důvodů právě v důsledku jím zdůrazněného nižšího důkazního standardu dospěl k závěru, že stěžovatelka unesla důkazní břemeno také ohledně jí deklarovaného rozsahu plnění.

[26] Pro účely dalšího řízení považuje Nejvyšší správní soud za účelné rovněž připomenout, že podle stanoviska daňových orgánů nebylo v projednávané věci možné (objektivně) ověřit, zda žalobkyně skutečně přijala plnění v deklarovaném rozsahu (tedy zda údaje o množství výrobků, uvedené na formálních dokladech [dodací listy], odpovídaly i skutečnému stavu). Spolupráce s dodavatelem žalobkyně totiž měla probíhat tak, že dodavatel v jejím areálu převzal od žalobkyně materiál a následně jí dodal zhotovené výrobky. Podle zjištění daňových orgánů nicméně svědecké výpovědi připustily, že spolupráce takto sice probíhala, skutečný stav se nicméně mohl v důsledku živelné povahy obchodního modelu žalobkyně od formálních dokladů lišit.

[27] Případný závěr krajského soudu o prokázání hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH žalobkyní tudíž musí na tento závěr stěžovatele reagovat, resp. správnost jeho argumentační

pozice efektivně zpochybnit. Krajský soud by proto měl vysvětlit, z jakých důvodů dospěl k závěru, že rozsah přijatého plnění bylo možné v projednávané věci ověřit v jím požadovaném standardu (bez vážných pochybností). Případně hodnotit, zda takové ověření (ne)bylo třeba činit z důvodu, že správce daně ohledně svých důvodných pochybností týkajících se formálních dokladů (ne) unesl své důkazní břemeno. To však prozatím neučinil. Omezil se pouze na obecné konstatování, že s ohledem na vysvětlení žalobkyně a svědecké výpovědi má za to, že žalobkyně hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně prokázala.

[28] Závěrem Nejvyšší správní soud dodává, že jako nedostatečně odůvodněné shledal rovněž výtky krajského soudu týkající se hodnocení svědeckých výpovědí daňovými orgány. Krajský soud sice uvedl, že stěžovatel se měl podrobněji zabývat hodnocením svědeckých výpovědí (bod 23 napadeného rozsudku). Z odůvodnění napadeného rozsudku však již není zřejmé, zda, případně v jakém směru a z jakých důvodů krajský soud sám tyto svědecké výpovědi (zejména vedoucího výrobního úseku a vedoucího technického úseku) oproti daňovým orgánům přehodnotil. Stěžovateli totiž lze v obecné rovině přisvědčit, že v napadeném rozhodnutí srozumitelně uvedl, jaký je obsah jednotlivých svědeckých výpovědí a vždy vyhodnotil, co bylo každou výpovědí zjištěno (odst. 35, 36, 47, 48, 51 a 52 napadeného rozhodnutí). Pokud tedy krajský soud považoval hodnocení svědeckých výpovědí za nedostatečné, měl tento svůj závěr více rozvést a vysvětlit.

[29] Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v napadeném rozsudku krajského soudu shledal hned několik deficitů odůvodnění, které mají za následek jeho nepřezkoumatelnost. Tyto nedostatky se týkají i stěžejního závěru krajského soudu, že stěžovatelka prokázala hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně. Za takové situace nemůže napadený rozsudek obstát.

IV. Závěr a náklady řízení

[30] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první, část věty před středníkem soudního řádu správního). V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 soudního řádu správního).

[31] Pro účely budoucího řízení Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že nijak nepředjímá, jak má krajský soud o žalobě rozhodnout. Krajský soud

nicméně musí své rozhodnutí náležitě a srozumitelně odůvodnit. Pokud krajský soud opětovně dospěje k závěru, že žalobkyně prokázala naplnění hmotněprávních podmínek nároku na odpočet DPH, musí vysvětlit, proč nemohou důvody uváděné správními orgány v jejich rozhodnutích obstát. Je třeba srozumitelně uvést, zda krajský soud zpochybňuje důvodné pochybnosti správce daně, nebo až závěr stěžovatele o neprokázání souladu skutečného a formálního stavu. Krajský soud navíc musí zohlednit možný dopad ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu k rozsahu

zdanitelného plnění na projednávanou věc. Stejně tak krajský soud podrobně vysvětlí případné další výtky, které k činnosti daňových orgánů zaujme, zejména pokud jde o dostatečnost hodnocení svědeckých výpovědí. Krajský soud rovněž napraví procesní pochybení, které spočívá v rozhodnutí ve věci bez jednání, aniž by s tím žalobkyně vysloвила souhlas.

[32] Krajský soud v novém rozhodnutí o žalobě rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 soudního řádu správního).