

DAŇOVÝ MĚSÍČNÍK

3/2026

Aktualizační servis k daňové legislativě

Právní stav: 31. března 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 březen 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 (III.)** Strana 6
Podrobněji k dodání vybraných nemovitých věcí
- **Daň z příjmů: Influenceři a daň z příjmů za rok 2025** Strana 14
Nejčastější problémy při podávání daňové příznání u tvůrců on-line obsahu
- **Daň z přidané hodnoty: Dodatečné vyměření daně a stanovení daně podle pomůcek** Strana 16
Vybíráme nejnovější významná rozhodnutí z judikatury Nejvyššího správního soudu

DanovyMesicnik.online



EKONOMICKÝ
SOFTWARE

#1

POHODA

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

2. / řádné vydání

- **Datum publikování:** 2. dubna 2026
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za březen

DAŇOVÝ MĚSÍČNÍK 3 / 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

■ Daňové příznání k dani z příjmů za rok 2025 u influencerů a podobných činností

Na straně 14 publikujeme krátký text věnovaný nejčastějším problémům při podávání daňového příznání k dani z příjmů u influencerů a podobných činností.

Poslechněte si krátký podcast na toto téma!



■ Daň z přidané hodnoty

Na straně 6 publikujeme cyklus věnovaný uplatňování daně z přidané hodnoty, v tomto díle při dodání vybrané nemovité věci. Text se několikrát odvolává na rozhodnutí Soudního dvora EU ve věci C-308/16 Kozuba Premium Selection.

Stáhněte a prostudujte si toto rozhodnutí jako pracovní podklad ke studiu!

Rozsudek je k dispozici zde:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=CELEX:62016CJ0308>

Nepotřebujete číst celý text rozsudku, ale zajímá vás jen právní věta? Zde ji uvádíme:

Článek 12 odst. 1 a 2 a čl. 135 odst. 1 písm. j) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která osvobozuje od daně z přidané hodnoty dodání budov pouze za předpokladu, že k jejich prvnímu obydlí dojde v rámci zdanitelné činnosti. Tatáž ustanovení musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání tomu, aby taková vnitrostátní právní úprava umožňovala podobné osvobození za podmínky, že v případě „rekonstrukce“ stávající budovy nepřekročí vynaložené náklady 30 % z její původní hodnoty, je-li onen pojem „rekonstrukce“ vykládán stejným způsobem jako pojem „přestavba“ ve smyslu čl. 12 odst. 2 směrnice 2006/112, tj. v tom smyslu, že na dotčené budově musí být provedeny podstatné změny, jejichž cílem je změnit její využití či podstatným způsobem změnit podmínky jejího obývání.

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 31. března 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 2026 (resp. nové předpisy za poslední měsíc) jsou v přehledu vyznačeny modrou barvou!

Zákon, kterým se mění zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů

■ **Datum poslední změny v legislativním procesu:** 25. března 2026 schváleno Poslaneckou sněmovnou, očekává se projednání v Senátu

■ **Obsah předpisu:** Novela navrhuje, aby se nejnižší měsíční vyměřovací základ osob samostatně výdělečně činných, které vykonávají tuto činnost jako hlavní, od roku 2026 dále nezvyšoval a zůstal zachován na úrovni roku 2025 (tj. ve výši 35 % průměrné mzdy).

■ **Plánovaná účinnost:** od prvního dne měsíce následujícího po vyhlášení, se zpětnou působností od ledna 2026

■ Předpisy publikované ve Finančním zpravodaji

V přehledu jsou uvedeny všechny předpisy týkající se daní publikované ve Finančním zpravodaji od 1. listopadu 2025 do 31. března 2026.

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 vložena) 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 vložena) 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 zřízovanou 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 vložena) 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

Seznam států uvedených na unijním seznamu jurisdikcí nespolupracujících v daňové oblasti schváleném Radou Evropské unie (Informace čj. MF-14066/2026/2401-1)

- **Datum publikování:** 20. března 2026 ve Finančním zpravodaji částka 5/2026 pod číslem 6/2026
- **Obsah předpisu:** Ministerstvo financí zveřejnilo nový seznam států, u kterých se v souladu s § 38fa odst. 2 zákona o daních z příjmů pro účely daní z příjmů hledí na příjmy dosažené prostřednictvím (i) ovládané zahraniční společnosti, která je k poslednímu dni skončení svého zdaňovacího období daňovým rezidentem některého ze států uvedených k takovému datu na příslušném seznamu, nebo (ii) stálé provozovny umístěné v takovém státě, jako by byly skutečně ovládané společnostmi na území České republiky k okamžiku skončení zdaňovacího období ovládané zahraniční společnosti.
- **Platnost:** od 20. března 2026

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

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 zdanění při dodání vybrané nemovité věci. Cyklus uzavřeme výkladem pravidel pro výpočet podlahových ploch.

2.2. Dodání vybrané nemovité věci

Ustanovení § 56 zákona o dani z přidané hodnoty vymezuje, za jakých podmínek je dodání vybrané nemovité věci osvobozeno od daně.

Vybranou nemovitou věcí se pro účely § 56 zákona o dani z přidané hodnoty rozumí nemovité věci taxativně vyjmenované v § 56 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty¹⁵⁾, a to:

- stavba pevně spojená zemí,
- pozemek, který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí,
- hmotné právo stavby,
- jednotka.

V případě dodání pozemku, který je samostatným plněním a který tvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí, se skutečností rozhodné pro stanovení daňového režimu odvíjí od příslušné stavby pevně spojené se zemí.

Při dodání hmotného práva stavby se daňový režim odvíjí od příslušné stavby pevně spojené se zemí. Na dodání nehmotného práva stavby se ustanovení § 56 zákona o dani z přidané hodnoty nepoužije, neboť se nejedná o vybranou nemovitou věc. Součástí nehmotného práva stavby totiž není žádná stavba, od které lze odvozovat skutečností rozhodné pro uplatnění daně z přidané hodnoty.

Pro dodání jednotky platí shodná pravidla jako pro dodání stavby pevně spojené se zemí, protože z povahy věci jde o část stavby pevně spojené se zemí. Pro zdanění převodu jednotky je určující

obytný nebo jiný prostor, který jednotka zahrnuje.

V uplatňování daně z přidané hodnoty při dodání vybrané nemovité věci dochází s účinností od 1. července 2025 k zásadním změnám. Změny vychází ze Směrnice o dani z přidané hodnoty a související judikatury SDEU¹⁶⁾. Novelou došlo k významnému rozšíření okruhu případů, kdy je dodání vybrané nemovité věci osvobozeno

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 daní / Daň z přidané hodnoty / Daň silniční / Daň z nemovitých věcí / Daňový řád

DanoveZakony365.cz

EXPERT

V ceně: eBook

EKONOMICKÝ SOFTWARE

#1

POHODA

od daně. Z toho vyplývá, že se zužuje kategorie dodání, která jsou zdanitelným plněním.

Dodání vybrané nemovité věci je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně¹⁷⁾, s níže uvedenými výjimkami:

1. dodání vybrané nemovité věci, která není dokončená,
2. první dodání dokončené vybrané nemovité věci uskutečněné do konce dvacátého třetího kalendářního měsíce bezprostředně následujícího po kalendářním měsíci, v němž se vybraná nemovitá věc považuje za dokončenou,
3. první dodání dokončené vybrané nemovité věci uskutečněné do konce dvacátého třetího kalendářního měsíce bezprostředně následujícího po kalendářním měsíci, v němž nastala skutečnost dle § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty (podstatná změna).

Dodání vybrané nemovité věci uvedené v bodech 1.– 3. výše je zdanitelným plněním. Pokud je dodání vybrané nemovité věci zdanitelným plněním, sníženou sazbu daně lze použít pouze v případě, že jde o dodání stavby pro sociální bydlení ve smyslu § 48a zákona o dani z přidané hodnoty (viz body 3. a 4. této Informace).

2.2.1. Dodání nedokončené vybrané nemovité věci

Do doby, než se vybraná nemovitá věc považuje za dokončenou, je zdanitelným plněním každé jednotlivé dodání takové nedokončené nemovité věci (tj. nejen první dodání). Vybraná nemovitá věc se podle § 56 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty považuje za dokončenou dnem nabytí právní moci prvního kolaudačního rozhodnutí nebo dnem splnění podmínek k trvalému užívání této nemovité věci, pokud se pro tuto nemovitou věc kolaudační rozhodnutí nevydává.

Pojem kolaudační rozhodnutí (viz § 56 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty) zahrnuje jak kolaudační rozhodnutí podle § 235 Nového stavebního zákona, tak kolaudační souhlas nebo kolaudační rozhodnutí podle starého stavebního zákona.

U staveb, pro které se kolaudační rozhodnutí nevydává, se dokončení posuzuje v návaznosti na splnění podmínek k trvalému užívání stavby (viz § 56 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty), vyplývajících z příslušných právních předpisů (zejména stavebního práva) dopadajících na předmětnou věc. Vzhledem ke změnám stavebních předpisů bude splnění podmínek k trvalému užívání stavby vázáno v různých obdobích na různé skutečnosti (s ohledem na účinnou

právní úpravu), tedy například na marné uplynutí lhůty 30 dnů pro vyjádření stavebního úřadu k oznámení záměru stavebníka užívat stavbu, na souhlas stavebního úřadu, byly-li odstraněny nedostatky, pro které stavební úřad zakázal užívání stavby, na pouhé dodržení pravidel daných stavebními předpisy, včetně provedení předepsaných zkoušek a revizí, na ohlášení dokončené stavby, na přidělení čísla popisného, na zahájení užívání stavby atd. To platí i pro drobné stavby, které podle § 171 nového stavebního zákona nevyžadují kolaudaci ani povolení záměru. Podle § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty dále platí, že vybraná nemovitá věc se nepovažuje za dokončenou, byla-li dokončena pouze její část. Při dodání vybrané nemovité věci se však dokončení vždy posuzuje ve vztahu ke konkrétní vybrané nemovité věci, která je předmětem dodání.

Příklad č. 3

Plátce vlastní stavbu bytového domu, která jako celek není doposud dokončená (zkolaudovaná). V přízemí této stavby se nachází nebytová jednotka, která již dokončena (zkolaudována) byla. Plátce se rozhodne tuto nebytovou jednotku prodat.

Stavba bytového domu jako celek je stavbou nedokončenou. Protože však plátce prodává pouze nebytovou jednotku, dokončenost stavby se posuzuje ve vztahu k této jednotce. Prodej nebytové jednotky je proto dodáním dokončené stavby. Pravidla pro uplatnění daně z přidané hodnoty v případě dodání dokončených staveb jsou popsána v následujících bodech této Informace.

2.2.2. Dodání dokončené vybrané nemovité věci

Dodání dokončené vybrané nemovité věci je podle § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty zdanitelným plněním při současném splnění následujících podmínek:

- a) jedná se o první dodání dokončené vybrané nemovité věci a zároveň
- b) dodání je uskutečněno do konce dvacátého třetího kalendářního měsíce bezprostředně následujícího po kalendářním měsíci, v němž se vybraná nemovitá věc považuje za dokončenou (viz bod 2.2.1. Informace).

Ad a) První dodání

Oproti právní úpravě účinné do 30. června 2025 se za zdanitelné plnění považuje výhradně první dodání vybrané nemovité věci uskutečněné do stanovené doby po jejím dokončení ve smyslu

§ 56 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Jakékoli další dodání následující po prvním dodání (s výjimkou prvního dodání po podstatné změně, viz bod 2.2.3. Informace) je již osvobozeno od daně.

Osvobození druhého a dalšího dodání se uplatní bez ohledu na skutečnost, jaká doba uběhla od dokončení vybrané nemovité věci¹⁸⁾. Jedná se o zásadní změnu oproti stavu do 30. června 2025.

Ad b) Doba

Současně platí, že první dodání nemovité věci je zdanitelným plněním pouze v případě, že bylo uskutečněno do konce dvacátého třetího kalendářního měsíce bezprostředně následujícího po kalendářním měsíci, v němž se vybraná nemovitá věc považuje za dokončenou.

Uskutečněním dodání je míněno datum uskutečnění zdanitelného plnění stanovené podle § 21 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty nebo datum uskutečnění plnění osvobozeného od daně ve smyslu § 21 odst. 9 zákona o dani z přidané hodnoty.

Příklad č. 4

Plátce prodává polyfunkční dům, který dokončil a zkolaudoval v březnu 2024. K podpisu kupní smlouvy dojde v lednu 2026, nemovitost je předána kupujícímu do užívání v únoru 2026. Vyrozumění o provedeném vkladu vlastnického práva do katastru nemovitostí je prodávajícímu doručeno v dubnu 2026.

Jelikož datum uskutečnění plnění nastává podle § 21 odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty předáním stavby kupujícímu do užívání v únoru 2026, jedná se o první dodání uskutečněné ve stanovené době 23 kalendářních měsíců následujících po kalendářním měsíci, v němž došlo k dokončení stavby. Tato doba uplyne dne 28. 2. 2026. Dodání polyfunkčního domu je proto zdanitelným plněním.

Příklad č. 5

Plátce koupil v červnu 2025 od stavební společnosti rozestavěný rodinný dům. Stavbu dokončil a zkolaudoval v říjnu 2025. V únoru 2026 najde zájemce o koupi tohoto rodinného domu, se kterým uzavře kupní smlouvu. Vyrozumění o provedení změny vlastnického práva v katastru nemovitostí je plátcovi doručeno dne 30. března 2026. Následně je rodinný dům předán kupujícímu.

Prodej rodinného domu po jeho dokončení je

prvním dodáním dokončené vybrané nemovité věci. Prodej je uskutečněn před uplynutím stanovené doby 23 kalendářních měsíců následujících po kalendářním měsíci, kdy došlo ke kolaudaci stavby. Tato doba uplyne dne 30. září 2027. Dodání rodinného domu je zdanitelným plněním.

Příklad č. 6

Plátce koupil v lednu 2025 skladovací prostory. Jednalo se o novostavbu, kterou prodávající dokončil a zkolaudoval v listopadu 2024. V létě 2025 se plátce naskytla možnost koupit vhodnější prostory. Plátce ji využil a nově pořízený sklad proto v září 2025 opět prodal. Přestože k prodeji skladu došlo před uplynutím stanovené doby 23 kalendářních měsíců následujících po kalendářním měsíci, v němž došlo k dokončení stavby (tato doba uplyne dne 31. 10. 2026), jedná se již o druhé dodání dokončené vybrané nemovité věci. Plnění je proto osvobozeno od daně.

Pro určení okamžiku dokončení vybrané nemovité věci je rozhodující vždy první kolaudační rozhodnutí nebo okamžik, kdy poprvé došlo ke splnění podmínek k trvalému užívání stavby. Je-li stavba zkolaudována nebo již došlo ke splnění podmínek k trvalému užívání stavby, považuje se za dokončenou i v případě, že byla následně předmětem stavebních úprav. To platí i v situaci, že tyto úpravy mají za následek vznik jiného druhu stavby. Je-li však stavba po svém dokončení předmětem stavebních úprav, dodání takové stavby může být zdanitelným plněním z toho důvodu, že stavebními úpravami došlo k podstatné změně vybrané nemovité věci. Pro určení počátku doby 23 kalendářních měsíců podle § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty je vždy rozhodující skutečnost, která nastala později. Touto skutečností je buď dokončení stavby, nebo její podstatná změna (viz bod 2.2.3. Informace).

V případě dokončených staveb, ve kterých následně dojde k vymezení jednotek prohlášením vlastníka, platí, že pouhé vymezení jednotek bez jakýchkoli souvisejících stavebních úprav nemá vliv na posuzování podmínek pro uplatnění osvobození od daně podle § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. To však platí pouze v případě, že se jedná o formální právní úkon, kterým je právně odděleno vlastnictví k jednotlivým částem stavby a který není spojený se změnou fyzického stavu stavby.

Je-li však vymezení jednotek spojeno s provedením stavebních úprav na nemovité věci, je nutno

posoudit, zda těmito stavebními úpravami došlo či nedošlo k podstatné změně dokončené vybrané nemovité věci (viz bod 2.2.3. Informace).

Příklad č. 7

Plátce uzavřel se stavební společností smlouvu o dílo na výstavbu bytového domu. Stavba byla dokončena a zkolaudována v srpnu 2025. Ihned po kolaudaci začal plátce jednotlivé obytné prostory pronajímat. Následně přehodnotí svůj obchodní záměr, na začátku roku 2028 rozdělí bytovým dům prohlášením vlastníka na jednotky a v průběhu listopadu a prosince 2028 všechny jednotky rozprodá.

V daném případě se jedná o dodání dokončené vybrané nemovité věci. K dokončení vybrané nemovité věci došlo podle § 56 odst. 2 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty její kolaudací (srpen 2025), nikoli vznikem jednotek. Protože vznik jednotek není v daném případě spojen s žádnými stavebními úpravami, nemůže mít vliv ani na počátek běhu doby 23 kalendářních měsíců, která v tomto případě uplyne dne 31. července 2027. Prodej jednotek je proto osvobozen od daně.

2.2.3. Dodání dokončené vybrané nemovité věci po podstatné změně

Za zdanitelné plnění se podle § 56 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty považuje rovněž první dodání dokončené vybrané nemovité věci uskutečněné do konce dvacátého třetího kalendářního měsíce bezprostředně následujícího po kalendářním měsíci, v němž nastala skutečnost podle § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty. Touto skutečností je podstatná změna dokončené vybrané nemovité věci. Podle judikatury Soudního dvora Evropské unie vyplývá povinnost zdanění ze základní zásady, podle níž je pro zdanění dodání stavby rozhodující její přidaná hodnota. V případě podstatné změny je uvedená hodnota přidána tím, že v důsledku přestavby lze stávající stavbu přirovnat k budově nové¹⁹⁾.

Podstatná změna je tedy pojmem, který se vztahuje pouze k dokončeným vybraným nemovitým věcem. U dokončených vybraných nemovitých věcí je pro určení počátku stanovené doby dvacetitřítí kalendářních měsíců rozhodná vždy skutečnost, která nastala později, tj. dokončení nebo podstatná změna stavby.

Platí tedy, že v případě dodání nemovité věci, která byla po svém dokončení předmětem stavebních úprav, je pro správnou aplikaci daně z přidané

hodnoty nezbytné posoudit následující:

- a) zda změna dokončené vybrané nemovité věci představuje podstatnou změnu ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty, a pokud ano,
- b) zda se jedná o první dodání uskutečněné ve stanovené době po podstatné změně.

Ad a) Podstatná změna

Zákon o dani z přidané hodnoty přebírá zásady formulované judikaturou SDEU²⁰⁾ a podstatnou změnu definuje v ustanovení § 56 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty²¹⁾. Podstatnou změnou dokončené vybrané nemovité věci se pro účely zákona o dani z přidané hodnoty rozumí změna dokončené vybrané nemovité věci, jejímž cílem je změna jejího využití nebo podmínek jejího obývání, pokud skutečné náklady vynaložené na tuto změnu bez daně osobou, která uskutečňuje bezprostředně následující dodání této nemovité věci, přesáhnou 30% základu daně při bezprostředně následujícím dodání. Definice podstatné změny tak zahrnuje kvalitativní hledisko (obsah stavebních prací) a kvantitativní hledisko (výše nákladů). Stavebními úpravami se obecně rozumí veškeré stavební úpravy bez ohledu na to, zda se při nich zachovává či nezachovává vnější půdorysné či výškové ohraničení stavby, tj. nástavby, přístavby, rekonstrukce, modernizace a opravy, pokud vedou ke změně využití nebo podmínek obývání stavby.

Pojem podstatná změna tedy pokrývá dvě možné situace. První z nich zahrnuje stavební úpravy, jejichž cílem je změna využití stavby. Může se jednat například o stavební úpravy, kterými se stavba ubytovacího zařízení mění na stavbu bytového domu apod. Za podstatnou změnu však nelze považovat situace, kdy dojde ke změně využití stavby, pokud taková změna není spojena s žádnou stavební úpravou (např. pouhá rekolaudace bez stavebních zásahů).

Druhá situace zahrnuje stavební úpravy, které vedou ke změně podmínek obývání stavby (beze změny využití stavby). Může přitom jít jak o stavební úpravy, kterými se mění technické parametry stavby, tak i o jiné stavební úpravy vedoucí ke změně podmínek obývání stavby. Jedná se tedy například o nástavbu budovy o jedno nadzemní podlaží, zateplení domu, modernizaci systému vytápění, vestavbu výtahu, změnu vnitřního uspořádání (příčky), výměnu umakartového jádra za zděné, sanaci vlhkého zdiva, opravu střechy, oken a fasády, kterými dojde k prodloužení životnosti stavby apod.

V žádné z výše uvedených situací není pro naplnění definice podstatné změny rozhodující, zda se jedná o stavební úpravy vyžadující kolaudaci, o stavební úpravy, které nevyžadují kolaudaci, ale podléhají povolení stavebního úřadu, nebo se jedná o stavební úpravy, které nevyžadují kolaudaci ani povolení stavebního úřadu²²⁾.

Ne každá stavební úprava nicméně vede k podstatné změně stavby. Definici podstatné změny nenaplní zejména stavební zásahy mající charakter běžné pravidelné údržby. Protože provedené stavební úpravy musí měnit využití nebo podmínky obývání stavby podstatným způsobem, zákon o dani z přidané hodnoty stanovuje pro tento účel hodnotový limit ve výši 30 %. Aby tedy šlo o podstatnou změnu, náklady na tuto změnu musí přesáhnout 30 % základu daně při bezprostředně následujícím dodání vybrané nemovité věci.

Náklady se stanoví za stavební akci jako celek, tj. za všechny stavební úpravy prováděné v rámci jedné stavební akce.

Příklad č. 8

Plátce koupil rodinný dům (včetně souvisejícího pozemku) za účelem jeho následného prodeje. Rodinný dům kompletně zrekonstruoval. Stavební práce zahrnovaly výměnu střešní krytiny, zateplení fasády, výměnu oken, renovaci vnitřních rozvodů, novou výmalbu a výměnu podlahových krytin. Náklady na rekonstrukci činily 15 mil. Kč bez daně. Následně plátce rodinný dům vč. pozemku prodal za částku 40 mil. Kč bez daně.

Protože stavební úpravy (kompletní rekonstrukce) vedly ke změně podmínek obývání rodinného domu a vynaložené náklady dosáhly 37,5 % (tj. 15 mil. Kč / 40 mil. Kč) základu daně bezprostředně následujícího dodání nemovité věci, představují pro účely zákona o dani z přidané hodnoty podstatnou změnu.

Skutečnými náklady jsou pro účely § 56 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty míněny veškeré náklady bez ohledu na jejich účetní zachycení (tj. patří sem položky aktivované do vstupní ceny majetku i položky účtované výsledkově) a bez ohledu na jejich daňový režim (může jít o přijatá zdanitelná plnění, plnění osvobozená od daně i částky, které nejsou předmětem daně z přidané hodnoty, jako například aktivace mzdových nákladů). Stejně tak není pro účely zákona o dani z přidané hodnoty relevantní, zda a případně kdy

došlo k úhradě těchto nákladů. Za účelem sjednocení přístupu u všech plátců se však do hodnoty nákladů nezapočítávají úroky z úvěrů.

Do hodnoty nákladů se započítávají pouze náklady vynaložené na podstatnou změnu osobou, která uskutečňuje bezprostředně následující dodání nemovité věci. Není přitom relevantní, zda příslušné stavební úpravy fakticky provedla osoba uskutečňující dodání (tj. obvykle současný vlastník) svépomocí, zda si na tyto práce najala externího dodavatele nebo stavební úpravy provedl nájemce.

Oproti předchozí právní úpravě (tj. účinné do 30. června 2025) se naopak nijak nezohledňují náklady na stavební úpravy vynaložené předchozími vlastníky.

Ad b) První dodání ve stanovené době po podstatné změně

Je-li změna dokončené stavby podstatnou změnou, zdanitelným plněním je opět pouze první dodání dokončené vybrané nemovité věci uskutečněné ve stanovené době dvaceti tří kalendářních měsíců (resp. do konce dvacátého třetího kalendářního měsíce bezprostředně následujícího po kalendářním měsíci, v němž nastala skutečnost podle § 56 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty).

Pro určení počátku této doby je rozhodnou skutečností v souladu s § 56 odst. 3 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty primárně den nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí po provedení stavebních úprav, během nichž došlo k podstatné změně, nebo den splnění podmínek k trvalému užívání nemovité věci²³⁾ po provedení podstatné změny, pokud se kolaudační rozhodnutí nevydává.

Z tohoto pravidla se stanovuje výjimka pro případy tzv. probíhající podstatné změny, tedy pro dodání dokončené vybrané nemovité věci, na které v rámci probíhajících stavebních prací k podstatné změně již došlo, avšak tyto práce nejsou dosud dokončeny. Jde o případy, kdy dodávaná vybraná nemovitá věc není po proběhnutí či ještě probíhající stavební úpravě zkolaudována (příp. kolaudační rozhodnutí dosud nenabylo právní moci) nebo nejsou doposud splněny podmínky trvalého užívání stavby.

V případě probíhající podstatné změny se použije ustanovení § 56 odst. 3 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty. Skutečností určující počátek doby dvaceti tří kalendářních měsíců je v takovém případě den, kdy se změna probíhající na této

vybrané nemovité věci stala podstatnou změnou. Dané ustanovení postihuje nejen případy, kdy kolaudační rozhodnutí nenabylo přede dnem dodání právní moci, ale rovněž situace, kdy nebylo vydáno²⁴⁾.

Příklad č. 9

Plátce koupil v srpnu 2025 polyfunkční dům kolaudovaný v roce 1994. V říjnu 2025 započal s přestavbou, jejímž cílem je kompletní rekonstrukce a rekolaudace polyfunkčního domu na stavbu bytového domu. Přestavba je dokončena a zkolaudována v lednu 2027, celkové náklady podle účetní evidence dosahují částky 45 mil. Kč bez daně. Následně dojde k prodeji stavby.

a) Prodej se uskuteční v květnu 2028, sjednaná prodejní cena činí 200 mil. Kč bez daně. Náklady vynaložené na stavební úpravy dosahují pouze 22,5 % základu daně (tj. 45/200), nejedná se proto o podstatnou změnu. Dodání je osvobozeno od daně, protože nejde o první dodání ve stanovené době po dokončení stavby (tj. po kolaudaci stavby v roce 1994).

b) Prodej se uskuteční v květnu 2028, sjednaná prodejní cena činí 120 mil. Kč bez daně. Náklady vynaložené na stavební úpravy dosahují 37,5 % základu daně (tj. 45/120), jedná se proto o podstatnou změnu. Dodání je zdanitelným plněním, protože jde o první dodání uskutečněné ve stanovené době po podstatné změně (tj. po kolaudaci stavebních úprav v lednu 2027).

c) Prodej se uskuteční v květnu 2029, sjednaná prodejní cena činí 120 mil. Kč bez daně. Náklady vynaložené na stavební úpravy dosahují 37,5 % základu daně (tj. 45/120), jedná se proto o podstatnou změnu. Dodání je však osvobozeno od daně. Ačkoli se jedná o první dodání po podstatné změně, k dodání dojde po uplynutí doby 23 měsíců po podstatné změně (tato doba uplyne 31. prosince 2028).

Příklad č. 10

Plátce vlastní bytový dům kolaudovaný v roce 1988. V průběhu roku 2026 dům projde rekonstrukcí, stavební úpravy jsou zkolaudovány v lednu 2027. Následně dojde k rozdělení domu na jednotky (tři bytové a jednu nebytovou). Podlahová plocha každé bytové jednotky (včetně podílu na společných částech stavby) činí 20 % celkové podlahové plochy stavby. Podlahová plocha nebytové jednotky (včetně podílu na společných částech stavby) činí 40 % celkové podlahové

plochy stavby. Celková hodnota stavebních prací (vynaložené náklady bez daně) dosahuje 25 mil. Kč, z toho 5 mil. Kč tvoří náklady na vnitřní úpravy nebytové jednotky. Ostatní náklady se vztahují ke stavebním úpravám střechy, rozvodů, vstupní haly a výtahů.

V květnu 2027 plátce prodá nebytovou jednotku. Sjednaná prodejní cena činí 45 mil. Kč bez daně. U následného prodeje jednotek je nutné posoudit, zda došlo k podstatné změně konkrétní prodávané jednotky. To znamená, že je třeba určit skutečné náklady vynaložené na změnu dané jednotky a porovnat je s její prodejní cenou bez daně (resp. se základem daně). Náklady, které nejsou přímo přiřaditelné konkrétní jednotce, je třeba rozpočítat podle poměru podlahových ploch. Skutečné náklady na změnu nebytové jednotky činí 13 mil. Kč, z čehož 5 mil. Kč jsou přímo přiřaditelné náklady a 8 mil. Kč jsou nepřímé náklady (40 % z částky 20 mil. Kč). Skutečné náklady nepřekračují 30 % základu daně a stavební úpravy proto nepředstavují podstatnou změnu.

Protože se nejedná o první prodej uskutečněný do stanovené doby 23 kalendářních měsíců po dokončení stavby (1988), plnění je osvobozeno od daně.

Příklad č. 11

Plátce koupil v lednu 2025 bytový dům kolaudovaný v roce 1945, na kterém byla v roce 2024 provedena nástavba o jedno nadzemní podlaží. Plátce má v úmyslu provést zateplení stavby včetně výměny oken a následně dům prodat. Stavební práce jsou započaty v září 2025, z důvodu nedostatku finančních prostředků však plátce stavební úpravy nedokončí a bytový dům v červnu 2026 prodá. Skutečné náklady na tyto stavební úpravy za období září 2025 až červen 2026 činí 20 mil. Kč. Sjednaná prodejní cena činí 80 mil. Kč bez daně. V okamžiku prodeje nejsou stavební úpravy dokončeny.

Vynaložené náklady nepřesahují 30 % základu daně ($20/80 = 25\%$), stavební úpravy proto nejsou podstatnou změnou ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Nástavba provedená předchozím vlastníkem není pro posouzení podstatné změny relevantní. Protože se nejedná o první prodej uskutečněný ve stanovené době 23 kalendářních měsíců po dokončení stavby (1945), plnění je osvobozeno od daně.

Příklad č. 12

Plátce (první majitel) vlastní dvě dokončené bytové jednotky zkolaudované v roce 2010. V únoru 2026 plátce obě bytové jednotky stavebně propojí a dojde ke vzniku nové jednotky. Náklady na stavební úpravy činí 1 mil. Kč bez daně. V prosinci 2026 plátce nově vzniklou jednotku prodá. Sjednaná prodejní cena bez daně činí 10 mil. Kč.

V daném případě plátce provedl stavební úpravy dokončené stavby. Protože náklady na stavební úpravy nepřesáhly 30 % základu daně ($1/10 = 10 \%$), nejedná se o podstatnou změnu. Pro běh doby 23 kalendářního měsíců je rozhodující dokončení nemovité věci (2010). Dodání jednotky je proto osvobozeno od daně.

Skutečnost, že stavebními úpravami došlo ke vzniku nové jednotky v právním smyslu, není rozhodující, pokud tyto stavební úpravy nepředstavují podstatnou změnu dokončené nemovité věci²⁵⁾.

Dokončená nemovitá věc může být předmětem vícero stavebních úprav. Stavební úpravy, které tvoří jeden celek (tj. jedná se o jedinou stavební akci), se považují za jedinou podstatnou změnu. U podstatné změny realizované na etapy je pro účely časového testu (tj. určení počátku běhu doby dvaceti tří kalendářních měsíců) rozhodující nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí nebo splnění podmínek trvalého užívání stavby té etapy podstatné změny, kterou je podstatná změna ukončena (tj. poslední etapa).

Příklad č. 13

Plátce vlastní budovu kolaudovanou v únoru 2002. Plátce hodlá budovu prodat, budova je však ve špatném technickém stavu a vyžaduje značné stavební zásahy. Za účelem lepší prodejnosti a navýšení prodejní ceny plátce rozhodne, že opraví fasádu včetně oken, střechu a vnitřní rozvody. Na uvedené činnosti si najme stavební firmu, která v srpnu 2026 započne s opravou střechy, následně opraví okna a fasádu a v únoru 2027 dokončí opravu vnitřních rozvodů. V prosinci 2028 plátce budovu prodá. Sjednaná prodejní cena činí 90 mil. Kč bez daně. Náklady vynaložené na stavební úpravy v roce 2026 činí 30 mil. Kč, náklady vynaložené v roce 2027 činí 15 mil. Kč.

Protože se v daném případě jedná o jedinou stavební akci, náklady vynaložené na veškeré stavební úpravy se sčítají. Vynaložené náklady dosahují 50 % základu daně ($45/90 = 50 \%$), jedná

se tedy o podstatnou změnu ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty.

Určující pro běh doby 23 kalendářních měsíců je v daném případě kalendářní měsíc, ve kterém došlo k nabytí právní moci kolaudačního rozhodnutí, příp. ke splnění podmínek trvalého užívání stavby po provedení opravy vnitřních rozvodů. Jelikož v okamžiku prodeje stanovená doba doposud neuplynula, prodej budovy je zdanitelným plněním.

V případě, že na dokončené vybrané nemovité věci bylo provedeno více samostatných podstatných změn, z cíle a smyslu zdanění vázaného na podstatnou změnu vyplývá, že rozhodující pro počátek doby 23 kalendářních měsíců bude poslední provedená podstatná změna, tj. podstatná změna, která nastala nejpozději. Může přitom jít o podstatnou změnu dokončenou (tj. postupuje se podle § 56 odst. 3 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty) nebo o podstatnou změnu probíhající (tj. postupuje se podle § 56 odst. 3 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty).

2.3. Dodání nemovité věci využívané výlučně k uskutečnění plnění osvobozených od daně

V praxi může dojít k situaci, kdy předmětem dodání je nemovitá věc, která byla plátcem využívána výlučně pro uskutečňování plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně.

Podle ustanovení § 62 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty platí, že dodání zboží použitého plátcem výlučně k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně je osvobozeno od daně. Novelou bylo uvedené ustanovení doplněno v tom smyslu, že osvobození od daně podle § 62 zákona o dani z přidané hodnoty se neuplatní v případě dodání stavebního pozemku (viz § 55a zákona o dani z přidané hodnoty), ani v případě dodání vybrané nemovité věci, které je podle § 56 zákona o dani z přidané hodnoty zdanitelným plněním.

Příklad č. 14

Plátce vlastní pozemek, který dlouhodobě pronajímá jiné osobě. Nájem je osvobozen od daně podle § 56a zákona o dani z přidané hodnoty. V září 2025 je nájemní smlouva ukončena a pozemek je prodán. Jedná se o pozemek nezastavěný, který je v územní plánu obce veden jako pozemek určený k zastavění.

Přestože byl pozemek využíván výhradně k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez náro-

ku na odpočet daně podle § 56a zákona o dani z přidané hodnoty, při jeho dodání nelze aplikovat osvobození od daně podle § 62 zákona o dani

z přidané hodnoty, jelikož se jedná o pozemek stavební. Dodání pozemku je proto zdanitelným plněním.

¹⁵⁾ Změna ve výčtu vybraných nemovitých věcí podle § 56 odst. 7 zákona o dani z přidané hodnoty od 1. 7. 2025 není věcnou změnou, neboť z textu zákona o dani z přidané hodnoty byly pouze odstraněny duplicitní položky.

¹⁶⁾ Viz zejména rozhodnutí SDEU ve věci C-308/16 Kozuba Premium Selection.

¹⁷⁾ V případě dodání vybrané nemovité věci, které je osvobozeno od daně, zákon o dani z přidané hodnoty i nadále umožňuje volbu zdanění, viz bod 2.4. této Informace.

¹⁸⁾ Viz rozhodnutí SDEU ve věci C-308/16 Kozuba Premium Selection, b. 31: „...další prodej budovy po jejím prvním dodání konečnému uživateli, které ohraničuje konec výrobního procesu, negeneruje významnou přidanou hodnotu, a musí být proto v zásadě osvobozen od daně.“

¹⁹⁾ Viz rozhodnutí SDEU ve věci C-239/22 Belgický stát a Promo 54

²⁰⁾ Viz rozhodnutí SDEU ve věci C-308/16 Kozuba Premium Selection, b. 50 a násl.

²¹⁾ Zákona o dani z přidané hodnoty ve znění do 30. června 2025 definici podstatné změny neobsahoval. Obsah tohoto pojmu vycházel z Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH u nemovitých věcí po 1. lednu 2016 č. j. 6717/15/7000-20116-101206 ve znění dodatku č. j. 62134/15/7100-20116-050485.

²²⁾ Např. drobné stavby podle § 171 a přílohy č. 1 Nového stavebního zákona. Mezi drobné stavby patří rovněž stavební úpravy, pokud se jimi nezasahuje do nosných konstrukcí stavby, nemění se vzhled stavby ani způsob užívání stavby, jejich provedení nemůže ovlivnit požární bezpečnost stavby a nejde o stavební úpravy stavby, která je kulturní památkou.

²³⁾ Vymezení pojmu splnění podmínek k trvalému užívání stavby je uvedeno v bodě 2.2.1. této Informace.

²⁴⁾ Jde například o situaci, kdy došlo k porušení právních předpisů v oblasti stavebního práva, kolaudace z toho důvodu neproběhla a kolaudační rozhodnutí nebylo vydáno.

²⁵⁾ Nová právní úprava vychází z judikatury SDEU, která váže povinnost zdanění na skutečnost, zda nemovitá věc již opustila výrobní proces, ve kterém vznikla přidaná hodnota, a zda následné stavební úpravy vedly ke vzniku nové přidané hodnoty. Skutečnost, že dodávaná jednotka před provedením stavebních úprav z pohledu tuzemského soukromého práva neexistovala, není relevantní, neboť fakticky se jedná o stavební úpravy dokončené stavby (tj. stavby, která již opustila výrobní proces). Pro určení daňového režimu je tedy rozhodující, zda následné stavební úpravy představují podstatnou změnu ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty.

Influenceri a tvůrci on-line obsahu a daně z příjmů za rok 2025

Oproti loňskému roku (podání přiznání za rok 2024) nedošlo u daně z příjmů fyzických osob v roce 2025 k žádným zásadním změnám. O to jednodušší by mělo být podání daňového přiznání. Pro influencer, tvůrce on-line obsahu a další fyzické osoby z příjmy z obdobných činností ale každoročně platí, že nejčastější chyby vznikají spíše z toho, že nepřiznají všechny příjmy nebo nesprávně uplatní výdaje. Častá jsou i opomenutí povinností souvisejících s pravidly pro registraci k dani z přidané hodnoty, ať už jako plátce nebo jako identifikovaná osoba. Finanční správa proto upozornila na klíčové oblasti, které se v praxi nejčastěji řeší.

Změna hranice pro vyšší sazbu daně

V zákoně o daních z příjmů máme u zdanění fyzických osob tzv. daňovou progresi, příjmy nad určitou hranici se tedy zdaňují vyšší sazbou daně. Tato hranice je dána 36násobkem průměrné mzdy, a proto se každoročně v návaznosti na růst průměrné mzdy mění. Základ daně do této hranice se zdaňuje 15% sazbou, část základu daně nad tuto hranici pak podléhá 23% sazbě daně.

36násobek průměrné mzdy pro rok 2025 činí 1 676 052 Kč, v roce 2024 to bylo 1 582 812 Kč. Vyšší sazba daně se neuplatňuje na celý příjem, ale pouze na část základu daně, která tuto hranici přesáhne.

Přiznání všech příjmů

Influenceri musí do daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob uvést veškeré příjmy za kalendářní rok 2025, a to nejen od českých subjektů, ale i od zahraničních online platforem a reklamních systémů. Typicky jde o příjmy z platforem a služeb, jako jsou YouTube, Instagram, TikTok, Twitch, OnlyFans a další.

Do příjmů patří také:

- odměny za marketingovou a reklamní činnost (sponzorované spolupráce, product placement) provize a affiliate programy
- barterová plnění (věci a služby zdarma výměnou za propagaci) – ta je pro účely zahrnutí do daňového přiznání potřeba ocenit jejich peněžní hodnotou.

Správné uplatnění výdajů

Pokud influencer uplatňuje skutečně vynaložené výdaje, může do výpočtu zahrnout pouze takové výdaje, které prokazatelně souvisely s jeho výdělečnou činností.

Pokud naopak využívá výdajové paušály, potřebuje si ověřit, že jeho příjmy spadají do kategorie umožňující uplatnit konkrétní procento paušálních

ních výdajů. Pokud by vykonával víc druhů činností, které spadají pod různé výdajové paušály, musí příjmy správně rozčlenit (např. 60 % nebo 40 % podle druhu činnosti).

Výdajový paušál stanovený příslušným procentem z příjmů pak zahrnuje veškeré výdaje, vedle paušálu proto už nelze žádné další výdaje uplatnit (např. cestovné, paušál za auto apod.). Maximální hranice paušálních výdajů je zákonem stanovena na úrovni příjmů ve výši dvou milionů Kč. Například při využití paušálních výdajů ve výši 60 % příjmů lze uplatnit výdaje maximálně do částky 1 200 000 Kč (i když by příjmy překročily dvoumilionovou hranici).

Paušální režim

Influenceri v paušálním režimu by měli zkontrolovat zejména:

- zda nepřekročili rozhodné příjmy pro zvolené pásmo paušální daně
- zda nepřekročili limit nebo neporušili jiné zákonné podmínky, které by znamenaly povinnost vystoupit z paušálního režimu nebo podat klasické daňové přiznání.

Zahraniční příjmy a měny

U příjmů v cizí měně je nutné provést přepočtení na české koruny v souladu se zákonem o daních z příjmů podle zvoleného postupu. Například je možné využít jednotný kurz pro poplatníky, kteří nevedou účetnictví, který pro zdaňovací období 2025 stanovilo Generální finanční ředitelství Pokynem č. GFŘ-D-75 dostupným na internetových stránkách finanční správy a ve Finančním zpravodaji č. 2/2026.

Plátcovství a identifikovaná osoba

Influenceri v praxi často přehlíží povinnosti v oblasti daně z přidané hodnoty, zejména:

- povinnost stát se plátcem daně z přidané hodno-

ty při překročení zákonného obrátu (lze se samozřejmě registrovat také dobrovolně)
- povinnost registrace jako identifikovaná osoba (pokud již influencer není registrován jako plátce

daněn z přidané hodnoty) při přijetí služeb od zahraničních subjektů – typicky z reklamních služeb od společností jako Google, Meta či TikTok.

Dodatečné vyměření daně a stanovení daně podle pomůcek

I. Zaměňovat nesouhlas daňového subjektu s právním názorem správce daně za nečinnost daňového subjektu a spojovat takový nesouhlas s oprávněním doměřit daň podle pomůcek je v právním státě neudržitelné. Ze zdrženlivé reakce daňového subjektu nelze automaticky usuzovat, že se správcem daně nebude v případě postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly v nezbytně nutné míře spolupracovat. Správci daně v takovém případě nic nebrání, aby tyto skutečnosti zahájením popsaných postupů ověřil.

II. Vzhledem k faktickému chování společností, které jednají, jako by byly sdruženy, a k společné ovládající osobě, je možné dovodit, že byla konkludentně uzavřena smlouva o sdružení, případně jiná obdobná smlouva. Nedostatek písemné formy nemá vliv na vznik závazkového vztahu, jestliže jej strany potvrzují vlastním chováním. Finanční orgán však nemůže použít institut „určeného společníka“ podle § 101b odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty s důsledky, které jsou s tím spojeny, pouze na základě skutečnosti, že subjekt identifikuje jako tohoto určeného společníka a dodatečně mu vyměří daň. Nelze ovšem vyloučit, že s ohledem na úzké vazby stěžovatelky a dalších společníků by použití vnitrostátních pravidel provádějících článek 11 směrnice 2006/112 mohlo umožnit zacházení se stěžovatelkou a dotčenými odštěpnými závody jako s jedinou osobu povinnou k dani bez ohledu na to, že jsou právně nezávislé, pokud by bylo prokázáno, že rozdělení obrátů mezi tyto čtyři společnosti, které jsou patrně všechny přímo či nepřímo ovládány jediným společníkem, vychází z uměle vytvořeného konstruktů představujícího zneužití práva.

Uvedené zásady vyplývají z rozsudku Nejvyššího správního soudu 10 Afs 66/2023 - 157 ze dne 31. března 2025.

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Michaely Bejčkové a soudců Faisala Husseinihho a Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobkyně: Česká síť s.r.o., Boženy Němcové 120, Domažlice, zast. advokátem Mgr. Ing. Vítém Křivánkem, V Parku 2316/12, Praha 4 – Chodov, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2021, čj. 47225/21/5300-21441-712772, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 1. 2023, čj. 57 Af 4/2022-62, takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 1. 2023, čj. 57 Af 4/2022 62, se ruší.

Rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2021, čj. 47225/21/5300-21441-712772, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 41 288 Kč do 30 dní od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce, advokáta Mgr. Ing. Víta Křivánka.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (správce daně) celkem dvanácti dodatečnými platebními výměry

ze dne 27. 11. 2020 stanovil žalobkyni na základě pomůcek daň z přidané hodnoty (DPH) a povinnost uhradit penále ve výši 20 % doměřené daně. Dodatečnými platebními výměry byly daň z přidané hodnoty a penále stanoveny za zdaňovací období jednotlivých měsíců leden až prosinec 2017. Ve všech těchto zdaňovacích obdobích činila daň částku 30 713 Kč a penále 6 142 Kč (celkově tedy 368 556 Kč DPH a 73 704 Kč penále).

[2] Proti uvedeným dodatečným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Ta žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 14. 12. 2021, čj. 47225/21/5300 21441 712772, a napadená rozhodnutí (dodatečné platební výměry) potvrdil. Žalovaný ve svém rozhodnutí vycházel z toho, že správce daně ve věci nemusel zahajovat daňovou kontrolu a zároveň měl k dispozici dostatek informací pro to, aby mohl postupovat podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (daňový řád), a v tomto smyslu vydat výzvy ze dne 24. 1. 2020 (ke každému z dotčených zdaňovacích období) k podání dodatečného daňového tvrzení. Zároveň podle žalovaného nebylo možné, s ohledem na reakci žalobkyně na zmíněné výzvy, stanovit daň dokazováním. Proto bylo namístež daň stanovit podle pomůcek. Tyto pomůcky zároveň byly dostatečně spolehlivé.

[3] Při svém postupu vycházely daňové orgány z dřívějších poznatků a rozhodnutí, jimiž byla žalobkyni DPH doměřena již v minulosti. Stalo se tak na základě toho, že, stejně jako v nynějším případě, zjistily, že činnost žalobkyně vykazovala všechny znaky činnosti ve sdružení ve smyslu § 829 starého občanského zákoníku z roku 1964 (č. 40/1964 Sb.) ve znění účinném do 31. 12. 2013, resp. činnosti ve společnosti podle § 2716 až 2746 současného občanského zákoníku z roku 2012 (č. 89/2012 Sb.). K závěru o existenci společnosti (sdružení) dospěly daňové orgány na základě toho, že žalobkyně spolupracovala s několika korporacemi se sídlem v USA, které skrze své odštěpné závody působily v České republice. Šlo o právnické osoby CESKA SIT OPTICS LLC, KDYSKY INTERNET LLC a CESKA SIT LLC. Všechny právnické osoby (stěžovatelka a tři americké korporace, respektive jejich odštěpné závody působící v České republice) poskytovaly koncovým zákazníkům služby (především připojení k internetu). Každá z právnických osob (resp. odštěpné závody) jednala s jinou skupinou zákazníků. Každá z právnických osob tak měla za rok 2017 tržby za poskytování služeb (v případě odštěpných závodů amerických korporací šlo o roční tržby ve výši od 645 000 Kč do 748 000 Kč).

[4] Závěr o faktické existenci společnosti (tj. sdružení osob bez právní osobnosti) dovodily daňové orgány na základě toho, že jednatel a jediný společník stěžovatelky, Ing. Jaroslav Rada, byl současně vedoucím odštěpných závodů všech tří amerických právnických osob (za odštěpné závody podepisoval i smluvní dokumentaci, a to mj. tak, že při tom uváděl některé kontaktní údaje stěžovatelky, např. internetové stránky či e-mailovou adresu). Ing. Rada také byl statutárním orgánem zmíněných amerických korporací (ředitelem). Podle daňových orgánů tedy jako jediný fakticky řídil jak stěžovatelku, tak odštěpné závody uvede- ných korporací. Žalobkyně také již v letech 2009 a 2010 bezúplatně převedla na odštěpné závody amerických korporací přes 170 svých dosavadních klientů. Podle rozhodnutí žalovaného poskytovala žalobkyně odštěpným závodům potřebnou infrastrukturu a sama nakupovala konektivitu (všichni zákazníci byli např. připojeni k internetu přes stejný přístupový bod). Odštěpné závody amerických korporací naopak nevykazovaly žádný hmotný ani nehmotný majetek, neměly žádné mzdové náklady.

[5] Daňové orgány z toho dovodily, že podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodno-

ty (zákon o DPH), vystupovala žalobkyně jako tzv. určený společník. Jako tento určený společník měla žalobkyně podle § 101b odst. 2 zákona o DPH povinnost vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za společnost a byla povinna uvést ve svém daňovém přiznání plnění s nárokem na odpočet daně a daň ze své činnosti a plnění s nárokem na odpočet daně a daň z činnosti celé společnosti. Správce daně proto vypočetl DPH stěžovatelky tak, že do základu daně zahrnul jak zdanitelná plnění uskutečněná stěžovatelkou v roce 2017, tak výnosy odštěpných závodů amerických korporací – společníků společnosti.

[6] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu ke Krajskému soudu v Plzni. Ten ji zamítl rozsudkem ze dne 31. 1. 2023, čj. 57 Af 4/2022-62.

[7] Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného. Podle jeho názoru byly splněny podmínky pro postup podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Správce daně totiž měl dostatek poznatků pro důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, a proto mohl vydat vyzvat žalobkyni k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit k tomu náhradní lhůtu. Tento závěr krajského soudu se zakládal na poznatcích z místních šetření a také z dřívějších říze-

**Objednávejte na
Danove-Zakony.cz**

DanoveZakony365.cz

**DAŇOVÁ
JUDIKATURA**

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

V ceně:
eBook
audiobook
@

Díl VIII.

SPV | SPOLEČNOSTI
PRO VAS | PRODEJ
A ZAKLADÁNÍ
SPOLEČNOSTI

EKONOMICKÝ
SOFTWARE

POHODA #1

ní. Na činnosti žalobkyně a fungování společnosti se oproti dřívějším zdaňovacím obdobím, za která byla žalobkyni DPH rovněž doměřena, nic nezměnilo.

[8] Podle krajského soudu byly splněny také podmínky pro stanovení daně podle pomůcek. Na výzvy podle § 145 odst. 2 daňového řádu totiž žalobkyně kvalifikovaně nereagovala. Ve své reakci vyjádřila prostý nesouhlas s posouzením správce daně a doplnila některá s věcí nesouvisející tvrzení. Za takových podmínek, zejména s ohledem na popsanou faktickou pasivitu žalobkyně, nemusel správce daně zahajovat daňovou kontrolu a mohl daň stanovit podle pomůcek.

[9] Krajský soud konečně dospěl k závěru, že daňové orgány dostatečně tvrdily a prokázaly existenci společnosti, jejímž společníkem žalobkyně byla. V tomto ohledu krajský soud odkázal na některá svá dřívější rozhodnutí, jakož i na rozsudek Nejvyššího správního soudu (NSS) ze dne 10. 5. 2022, čj. 10 Afs 137/2020-69, v němž NSS v související věci korporace CESKA SIT OPTICS LLC také usoudil na existenci společnosti. Podle krajského soudu žalovaný nepochybil ani ve svém procesním postupu při získávání skutkových podkladů pro závěr o existenci společnosti. S ohledem na okolnosti věci krajský soud také neprováděl dokazování, které žalobkyně navrhovala.

2. Shrnutí kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

[10] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (nyní stěžovatelka) kasační stížnost. Domnívá se, že krajský soud věc nesprávně právně posoudil a zároveň chybně hodnotil to, jak žalovaný zjišťoval skutkový stav. Uplatnila tedy kasační důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) soudního řádu správního (s. ř. s.).

[11] Jádrem kasační stížnosti bylo tvrzení, že právní úprava, podle které daňové orgány postupovaly, je v rozporu s unijním právem. Konkrétně speciální úprava DPH pro tzv. společnosti, respektive jejich společníky, podle českého zákona je prý v rozporu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (směrnice 2006/112). Česká úprava totiž ve výsledku vedla k tomu, že správce daně stěžovatelce doměřil daň z tržeb nikoli jen jí samotné, ale z tržeb celé daňovými orgány označené společnosti. Stěžovatelka se brání právě proti doměření daně z tržeb odštěpných závodů amerických korporací, které podle daňových orgánů spadaly do rámce společnosti.

[12] Konkrétně stěžovatelka spatřuje rozpor zvláštní úpravy v zákoně o DPH a směrnice 2006/112 v tom, že jako daňovými orgány označená osoba (určený společník) musí odvést DPH nejenom ze svých vlastních plnění, ale rovněž z plnění dalších osob, které daňové orgány označily jako společníky společnosti. Podle stěžovatelky však ve vztahu k transakcím jiných osob mají být osobami povinnými k dani právě ony osoby. A právě tyto osoby mají podle čl. 193 směrnice 2006/112 daň odvést. Stěžovatelka tvrdí, že má být osobou povinnou k dani podle čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 jen ve vztahu ke své vlastní činnosti a má odpovídat za odvedení DPH jen z těch plnění, která sama uskutečnila.

[13] V této souvislosti stěžovatelka odkázala také na vývoj příslušné právní úpravy. Sám zákonodárce si totiž byl podle stěžovatelky vědom nesouladu mezi směrnicí 2006/112 a zákonem o DPH, a specifickou úpravu registrace a postupů při správě DPH u společnosti tak zrušil zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní (zákon č. 170/2017 Sb.).

[14] Stěžovatelka proto navrhla Nejvyššímu správnímu soudu, aby Soudnímu dvoru EU (SDEU) položil předběžnou otázku. Jejím prostřednictvím měl SDEU vyjasnit, zda je (resp. byla) daná česká právní úprava týkající se daňových povinností v případě společnosti v rozporu s právem EU.

[15] Kromě toho stěžovatelka pokračovala v dosavadních argumentačních liniích týkajících se problematiky postupu správce daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu, stanovení daně podle pomůcek a (ne)existence společnosti.

[16] Stěžovatelka nadále trvá na svém názoru, že správce daně neměl ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu dostatečně důvodný předpoklad pro doměření daně. Jeho poznatky nebyly v intencích judikatury NSS natolik silné, aby mohl stěžovatelku vyzvat k podání dodatečného daňového tvrzení. Kromě odkazu na poznatky o ekonomické činnosti v minulosti (jejíž povaha je prý stále stejná) neuvedl správce daně v daných výzvách žádné dostatečně kvalifikované důvody.

[17] Dále stěžovatelka tvrdí, že správce daně na její odpověď na výzvy vydané podle § 145 odst. 2 daňového řádu zareagoval neadekvátně. Stěžovatelka ve své odpovědi řádně vyslovila nesouhlas s možným doměření daně. Správce daně však hned nato přistoupil ke stanovení daně podle pomůcek, ačkoli by takovýto způsob stanovení daně měl být až krajním prostředkem. Správce daně naopak měl možnost stanovit daň dokazo-

váním. Jak již bylo zmíněno, stěžovatelka na výzvy reagovala kvalifikovaným způsobem a z její odpovědi bylo možné seznat, že považuje veškerá plnění podléhající zdanění za již řádně zdaněná. Proto měl správce daně eventuálně zahájit daňovou kontrolu, nikoli stanovit daň podle pomůcek. Tím daňové orgány stěžovatelce také znemožnily aktivně vystupovat v daňovém řízení. Tuto otázku pak nesprávně hodnotil i krajský soud, který pravomoc správce daně přejít na pomůcky pojal příliš extenzivně. To ostatně dokládá rozsudek NSS ze dne 8. 2. 2023, č. j. 1 Afs 191/2022-37, v němž dal NSS stěžovatelce v obdobné věci za pravdu. Věc se lišila jen tím, že šlo o jednotlivá zdaňovací období let 2015 a 2016.

[18] Závěrem stěžovatelka opakuje, že domnělá společnost podle občanského zákoníku vůbec neexistovala. Činnost stěžovatelky či zahraničních korporací (resp. jejich organizačních složek) nelze považovat za činnost ve společnosti. Žalovaný v tomto směru nepřiměřeně předjal a vytvořil vzorce smluvních ujednání jen na základě vlastních domněnek, tedy bez ověření reálných skutečností a získání relevantních informací. Daňové subjekty nelze „postihovat“ prostřednictvím úpravy zákona o DPH, a to za domnělé „spolčení“. I tuto otázku krajský soud vyhodnotil nesprávně a nepřiléhavě dodal, že považuje za irelevantní námitku týkající se toho, proč správce daně neoznačil za společníka společnosti také korporaci TOWER Net s.r.o. Je zřejmé, že postup daňových orgánů byl v tomto ohledu účelový a tendenční a krajský soud jej nekriticky převzal. Daňové orgány také neprokázaly, že dotčené subjekty stále podnikají jako společnost. Naopak své závěry opřely jen o domněnky založené na dříve zahájených a doposud neskončených řízeních za jiná zdaňovací období. Popis věci ze strany žalovaného nepředstavuje reálný odraz skutečně zjištěného stavu věci; - například je zcela zřejmé, že zde nebyl žádný právní úkon směřující ke vzniku společnosti. Stěžovatelka, stejně jako ostatní dotčené subjekty, poskytovala služby nezávisle. Žádná z daných entit při výkonu své ekonomické činnosti nekrátila fiskální příjmy České republiky.

[19] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s napadeným rozsudkem. Navrhl proto, aby NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

[20] Pokud jde o namítaný rozpor aplikovaných ustanovení zákona o DPH s právem EU, uvádí žalovaný předně to, že podle jeho názoru je daná námitka nepřípustná. Stěžovatelka ji totiž neu-

platnila v žalobě, ačkoli tak mohla učinit. Na daný případ podle žalovaného také nedopadá žádná z výjimek, která by umožňovala k takové námitce přihlídnout v řízení o kasační stížnosti.

[21] Dále žalovaný poukázal na konkrétní okolnosti případu, z nichž dovozuje, že správce daně měl dostatek poznatků, aby mohl přistoupit k vydání výzev podle § 145 odst. 2 daňového řádu. Tyto poznatky navazovaly na zjištění týkající se dřívějších zdaňovacích období a správce daně nyní ověřil, že stále trvají. Poznatky se mj. týkají i existence společnosti (sdružení) a provádění ekonomické činnosti stěžovatelky v rámci takové společnosti (tyto závěry již v souvisejících řízeních potvrdily správní soudy).

[22] Opět s odkazem na jednotlivé okolnosti věci se žalovaný domnívá, že daň byla v souladu se zákonem stanovena podle pomůcek. Reakce stěžovatelky na výzvy se totiž kvalitativně lišila od reakce, kterou posuzoval NSS v rozsudku čj. 1 Afs 191/2022-37. Daňové orgány naopak respektovaly judikaturu NSS týkající se problematiky stanovení daně podle pomůcek a přechodu na tento způsob stanovení daně, včetně restriktivních podmínek pro takový postup. Navíc stěžovatelka, jak již správně uvedl i krajský soud, v průběhu daňového řízení nepředložila žádné důkazní návrhy, které by zpochybnilo komplexní náhled správce daně na povahu ekonomické činnosti stěžovatelky. To vede jednak k tomu, že s ohledem na specifika daňového řízení nemohla stěžovatelka takové důkazy dodatečně dokládat až v řízení před krajským soudem, jednak k tomu, že ani případné procesní pochybení správce daně nemohlo vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. Požadavek na zahájení daňové kontroly by v dané věci byl čistě formalistický, neboť stěžovatelce i tak byl poskytnut dostatečný prostor pro ochranu jejích práv, kterého však nevyužila.

[23] Žalovaný závěrem v podrobnostech odkázal na své rozhodnutí i na napadený rozsudek rovněž ohledně otázky, zda lze s ohledem na výkon ekonomické činnosti stěžovatelky a zahraničních korporací (jejich organizačních složek) usuzovat na existenci společnosti. Zároveň v souladu s rozsudkem krajského soudu považoval za nepodstatný argument stěžovatelky týkající se toho, proč nebyla za společníka společnosti označena taktéž TOWER Net s.r.o.

3. Další procesní postup ve věci související s položením předběžné otázky u SDEU

[24] V dalším průběhu řízení dospěl NSS k před-

běžnému závěru, že se může zabývat souladem ustanovení zákona o DPH použitých v nyníšší věci s právem EU (tedy že daná námitka není nepřípustná). V tomto smyslu připisem ze dne 31. 7. 2023 informoval žalovaného. Ten následně soudu sdělil, že podle jeho názoru nejsou důvodné námitky stěžovatelky, že by snad zákonodárce nesprávně provedl směrnici 2006/112, resp. že by do českého právního řádu byla začleněna právní úprava jdoucí nad rámec působnosti této směrnice. Podle žalovaného nebyla právní úprava zákona o DPH rozporná s právem EU, a nebyl tak důvod ji neaplikovat.

[25] K vyjádření žalovaného zaslala své stanovisko stěžovatelka. Ta byla toho názoru, že by se NSS v řízení o kasační stížnosti měl meritorně zabývat rozporem příslušných ustanovení zákona o DPH s právem EU. Zároveň považovala argumenty žalovaného týkající se této otázky za nesprávné.

[26] NSS následně usnesením ze dne 29. 11. 2023 kasační řízení přerušil a předložil SDEU předběžnou otázku tohoto znění:

Je v souladu se směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, zejména s čl. 9 odst. 1 a čl. 193 této směrnice, situace, ve které na základě zvláštní vnitrostátní úpravy daně z přidané hodnoty pro tzv. společnosti (sdružení osob bez právní osobnosti) odpovídá za odvedení daně za celou společnost tzv. určený společník, přestože s koncovým zákazníkem ve věci poskytnutí služeb jednal jiný společník?

Závisí soulad této situace se směrnicí 2006/112/ES na tom, zda tento jiný společník vykročil z pravidel pro jednání ve věcech společnosti a jednal s koncovým zákazníkem vlastním jménem?

[27] V řízení o předběžné otázce podala SDEU své vyjádření Evropská komise. Dále se v tomto řízení vyjádřila samotná stěžovatelka a také Česká republika. SDEU ve věci obdržel také stanovisko generální advokátky Juliane Kokott. Poté SDEU rozhodl rozsudkem ze dne 11. 12. 2025, C-796/23, takto:

Článek 9 odst. 1 a článek 193 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice Rady 2013/43/EU ze dne 22. července 2013 musejí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že v případě společnosti podle občanského práva, která nemá vlastní právní osobnost odlišnou od právní osobnosti svých členů, je jeden ze společníků poskytujících zdanitelné služby, který je označován

jako „určený společník“, považován za osobu povinnou odvést daň z přidané hodnoty ze zdanitelných služeb poskytovaných ostatními společníky této společnosti, přestože s koncovými zákazníky v souvislosti s poskytováním těchto služeb jednali tito ostatní společníci, a v tomto ohledu je irelevantní, že se za tímto účelem tito ostatní společníci odchýlili od pravidel občanského práva pro jednání ve věcech uvedené společnosti ve vztazích s třetími osobami tím, že se svými koncovými zákazníky jednali vlastním jménem.

[28] Po obdržení rozsudku SDEU rozhodl NSS, že se v řízení pokračuje. Zároveň dal účastníkům řízení možnost se k rozhodnutí SDEU vyjádřit. Toho využil nejdříve žalovaný, který s ohledem na závěry SDEU (resp. argumentaci generální advokátky) je i nadále toho názoru, že daň byla v daném případě stanovena stěžovatelce v souladu se zákonem. Na základě zjištěných skutečností totiž nelze zahraniční právnické osoby (resp. jejich organizační složky) považovat za osoby, které uskutečňovaly zdanitelná plnění samostatně jako osoby povinné k dani; proto byla daň doměřena stěžovatelce jako určenému společníkovi za celou společnost správně. I pokud by NSS shledal, že zahraniční právnické osoby (jejich organizační složky) jsou samostatné osoby povinné k dani, bylo by doměření daně stěžovatelce podle žalovaného namístě, neboť zjištěné skutečnosti svědčí o uměle vytvořeném konstruktivním propojení daných entit. Bylo by tak nutné dovodit zneužití práva. Takový výkon práva nemůže požívat ochrany.

[29] Rovněž stěžovatelka se k závěrům SDEU vyjádřila. V podání ze dne 19. 3. 2026 rozebrala, co podle jejího názoru z rozsudku C-796/23 vyplývá. Dle ní bylo zaprvé třeba zohlednit, kdo ve smyslu daného rozsudku jednal s koncovými zákazníky; v tomto směru zdůraznila některé pasáže rozsudku SDEU, jakož i předběžné posouzení věci, které dle ní plynulo z usnesení NSS ze dne 29. 11. 2023. Zadruhé se stěžovatelka domnívá, že ve stávajícím kasačním řízení nelze řešit otázku zneužití práva. Touto problematikou se totiž napadené rozhodnutí žalovaného nezabývalo. Není možné, aby toto rozhodnutí žalovaný doplnil až v řízení o kasační stížnosti, jak se o to snaží ve své reakci na závěry SDEU.

[30] Pro úplnost zde NSS dodává, že přípustnost kasační námitky, v souvislosti s níž položil předběžnou otázku k SDEU, plyne z toho, že krajský soud sporná ustanovení vnitrostátního práva navzdory žalobní argumentaci aplikoval; jde tak v podstatě o otázku, zda soud použil správný práv-

ní předpis. Takovou otázkou se NSS musí zabývat v řízení o kasační stížnosti vždy, a to i bez návrhu (bod 26 usnesení čj. 10 Afs 66/2023-70).

4. Právní hodnocení

[31] NSS se v tomto rozsudku bude postupně věnovat jednotlivým otázkám nastoleným stěžovatelkou. V části 4.1 se bude zabývat postupem správce daně ve smyslu § 145 odst. 2 daňového řádu. Část 4.2 rozsudku se věnuje otázce stanovení daně podle pomůcek. V části 4.3 hodnotí NSS problematiku doměření daně stěžovatelce, jakožto subjektu vykonávajícího svou ekonomickou činnost v rámci společnosti podle občanského zákoníku, a nakolik je případné podnikání v rámci společnosti pro nynější věc relevantní (s tím souvisí hodnocení souladu úpravy podle zákona o DPH se směrnicí 2006/112). Zde se NSS dotýká na základě rozsudku C-796-23 rovněž dalších navazujících otázek nastolených zmíněným rozsudkem – zejména koho bylo třeba považovat za osobu povinnou k dani ve vztahu k jednotlivým zdanitelným službám, resp. zda nelze uvažovat o tom, že tu jde o zneužití práva.

[32] Po posouzení kasační stížnosti dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Tomuto závěru nebrání, že důvodné nejsou všechny kasační námitky (viz část 4.1 tohoto rozsudku).

4.1 Postup správce daně podle § 145 odst. 2 daňového řádu

[33] Kasační stížnost je mimořádným opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu ve správním soudnictví (§ 102 a § 103 odst. 1 s. ř. s.). Řízení o kasační stížnosti je ovládáno zásadou dispoziční (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Stěžovatel tak vymezuje rozsah přezkumu napadeného rozsudku a musí v kasační stížnosti předložit polemiku se závěry krajského soudu, nikoli žalovaného (např. usnesení NSS ze dne 16. 6. 2023, čj. 8 Afs 28/2022-30, bod 12 i s citací další judikatury, či rozsudek ze dne 6. 9. 2024, čj. 5 As 206/2023-25, bod 14). Kvalita kasační stížnosti do značné míry předurčuje stěžovatelův úspěch v kasačním řízení a rovněž má přímý vliv na to, jak obsáhlého a podrobného posouzení věci se mu v kasačním řízení dostane (např. rozsudky NSS ze dne 31. 3. 2021, čj. 8 Azs 299/2020-41, bod 10, či ze dne 6. 12. 2022, čj. 7 As 67/2022-28, bod 7 i s obsáhlou citací další judikatury).

[34] Po prostudování stěžovatelčiny kasační stížnosti NSS zjistil, že stěžovatelka nyní jen „textově“ rozhojňuje své žalobní tvrzení, podle něž správce

daně neměl důvodný předpoklad pro doměření daně a tento svůj předpoklad ve výzvách ani řádně neodůvodnil. Stěžovatelka zde ale polemizuje především s postupem správce daně (resp. s následným posouzením této otázky žalovaným). Nezaměřuje se tak hlouběji na rozhodovací důvody krajského soudu, které by v řízení o kasační stížnosti měla zpochybňovat primárně. V tomto ohledu v podstatě tvrdí jen to, že závěry uvedené v napadeném rozsudku „nejsou věrohodným a spolehlivým odrazem proběhlých skutečností“. Tím se tedy tento okruh kasačních námitek dostává na samou hranici přípustnosti (viz § 104 odst. 4 s. ř. s., podle kterého kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103). NSS se jimi zde sice zabývá, avšak jen s adekvátní mírou podrobnosti, a v tomto smyslu se zaměřuje zejména na to, zda krajský soud řádně vyložil a aplikoval rozhodná pravidla a zda jsou jeho závěry dostatečně odůvodněné.

[35] Podle § 145 odst. 2 věty první daňového řádu pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu.

[36] Krajský soud v bodě 132 svého rozsudku shrnul, jak toto ustanovení vykládá judikatura: aby mohl správce daně takto postupovat, musí disponovat kvalitními poznatky, z nichž lze vytvořit důvodný předpoklad o tom, že správná daň je ve skutečnosti vyšší než poslední známá daň. Pouhé indicie, které nevedou k dostatečně spolehlivému závěru o nesprávné výši daně, nejsou důvodem pro výzvu. Má-li správce daně takové množství a kvalitu informací, které umožňují závěr o doměření daně, musí vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Správce daně nemusí mít naprostou jistotu, že daň bude doměřena nebo o jakou výši doměrku půjde – výzvu musí užít, pokud lze doměření i jen předpokládat.

[37] S těmito východisky stěžovatelka nepolemizuje. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 2. 3. 2016, čj. 6 Afs 79/2015-36, č. 3398/2016 Sb. NSS, má jen za to, že správce daně neměl kvalifikovaný důvod pro to, aby mohl výzvu vydat, a zároveň neuvedl žádné skutečnosti, z nichž by tento důvod vyplýval (resp. z nichž by vyplývalo, že stěžovatelka uskutečnila „ekonomickou činnost v rámci sdružení jako řídicí osoba společně s organizačními složkami zahraničních právnických osob i v předmětných zdaňovacích obdobích“).

[38] Krajský soud však stěžovatelce v bodě 133

svého rozsudku vysvětlil, že správce daně ve výzvách k podání dodatečných daňových tvrzení ze dne 24. 1. 2020 především odkázal na svou dřívější rozhodovací činnost ve vztahu k předcházejícím zdaňovacím obdobím (leden až prosinec 2013, srpen až prosinec 2015 a leden až prosinec 2016), při níž dospěl k závěru, že stěžovatelka prováděla ekonomickou činnost ve sdružení podle § 829 občanského zákoníku z roku 1964 s ostatními účastníky (zahraniční právnické osoby, resp. jejich organizační složky CESKA SIT OPTICS LLC – organizační složka, KDYNKY INTERNET LLC – organizační složka a CESKA SIT LLC – organizační složka). NSS ověřil i to, zda správce daně ve výzvách uvedl, že daný režim nastavení vzájemných vztahů mezi výše uvedenými účastníky (společníky) přetrvává i v posuzovaných zdaňovacích obdobích leden až prosinec 2017. V tomto směru žalovaný i krajský soud odkázali na to, že správce daně provedl v roce 2018 (před vydáním výzev) čtyři místní šetření (viz protokoly o místním šetření ze dne 23. 11. 2018, 28. 11. 2018, 29. 11. 2018 a 3. 12. 2018). Jimi u zákazníků stěžovatelky a jednotlivých shora zmíněných organizačních složek ověřoval, zda jsou skutkové okolnosti výkonu ekonomické činnosti stěžovatelky v posuzovaných zdaňovacích obdobích obdobné těm, které byly zjištěny v předchozích zdaňovacích obdobích. Na okraj lze doplnit, že zatímco v žalobě stěžovatelka procesní postup související s těmito místními šetřeními zpochybňovala (hovořila o skrytých výsleších svědků a nezákonně získaných důkazech), v kasační stížnosti již tuto problematiku nezmiňuje.

[39] NSS dodává, že je mu z podání účastníků řízení i z vlastní rozhodovací činnosti známo, že správní soudy v minulosti opakovaně rozhodovaly ve věci registrace uvedených zahraničních právnických osob jako plátců DPH. Je sice skutečností, že NSS rozsudky krajského soudu, jimiž byly zamítnuty žaloby daných zahraničních korporací, rušil, avšak bylo tomu tak „pouze“ kvůli marnému uplynutí prekluzivní lhůty k registraci dotčených zahraničních společností. Jiné závěry daňových orgánů NSS výslovně nezpochybňoval. Naopak v rozsudku čj. 10 Afs 137/2020-69 souhlasil se zjištěním o existenci sdružení v jednotlivých zdaňovacích obdobích roku 2013 (účastníkem sdružení tak měla být mj. jak tehdejší žalobkyně – společnost CESKA SIT OPTICS LLC –, tak i nynější stěžovatelka – viz body 16 až 23 zmíněného rozsudku). Pro úplnost NSS v souladu s vyjádřením žalovaného ke kasační stížnosti doplňuje, že pro

posouzení zákonnosti postupu, který k doměření daně povede, není rozhodná otázka věcné správnosti doměřené daně, a důvodný předpoklad, že daň bude doměřena, nezahrnuje posouzení věcné správnosti názoru správce daně (viz rozsudek NSS ze dne 9. 1. 2017, čj. 9 Afs 46/2016-33, bod 24).

[40] NSS proto uzavírá, že krajský soud ve vztahu ke zdaňovacím obdobím leden až prosinec 2017 řádně posoudil, že správce daně mohl důvodně předpokládat doměření daně, a byl tak v souladu s § 145 odst. 2 daňového řádu oprávněn stěžovatelku vyzvat k podání dodatečných daňových příznání.

4.2 Stanovení daně podle pomůcek

[41] V dalším okruhu kasačních námitek stěžovatelka tvrdí, zjednodušeně řečeno, že správci daně v reakci na výzvy sdělila nesouhlas s jejich obsahem (tedy kvalifikovaně reagovala). Proto nebyl správce daně, také s přihlédnutím k judikatuře NSS, oprávněn daň doměřit podle pomůcek. Stěžovatelka se domnívá, že krajský soud nezhodnotil, že stanovení daně podle pomůcek je krajní postup, který se uplatní až tehdy, kdy již nelze daň stanovit způsobem jiným. Pravomoc správce daně stanovit daň podle pomůcek pojal krajský soud podle stěžovatelky příliš extenzivně. Reakci stěžovatelky na výzvy hodnotil krajský soud v rozporu s pozdějším rozsudkem NSS čj. 1 Afs 191/2022-37. Přitom ve věci sp. zn. 1 Afs 191/2022 šlo o skutkově podobnou věc stěžovatelky (jen o jiná zdaňovací období).

[42] Výše v bodě [35] NSS citoval větu první § 145 odst. 2 daňového řádu, která se týká oprávnění správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Na tu navazuje věta druhá, podle které nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek. Zároveň podle § 98 odst. 1 daňového řádu nesplní-li daňový subjekt při dokazování jím uváděných skutečností některou ze svých zákonných povinností, a v důsledku toho nelze daň stanovit na základě dokazování, správce daně stanoví daň podle pomůcek, které má k dispozici nebo které si obstará, a to i bez součinnosti s daňovým subjektem. Uplatnění tohoto postupu při stanovení daně se uvede ve výroku rozhodnutí.

[43] NSS přisvědčuje stěžovatelce, že skutková (a ve svém důsledku i právní) situace je v nynějším případě v podstatě shodná s tou, kterou se zabýval NSS v rozsudku čj. 1 Afs 191/2022-37.

[44] Ve zmiňovaném rozsudku první senát NSS

posuzoval mj. to, zda mohl správce daně doměřit stěžovatelce DPH za zdaňovací období srpen 2015 až prosinec 2016. I zde vycházel správce daně (a poté žalovaný) z toho, že stěžovatelka v těchto zdaňovacích obdobích svou ekonomickou činnost vyvíjela v rámci sdružení (resp. společnosti), a to s obdobnými důsledky jako nyní. Stěžovatelku proto podle § 145 odst. 2 daňového řádu taktéž vyzval k podání dodatečných daňových tvrzení. Na tuto výzvu stěžovatelka reagovala sdělením: „Děkuji za Vaše výzvy, ale náš názor je konstantní a připravujeme se na jeho obranu u soudu... Již při daňové kontrole jsem Vás opakovaně žádal o vysvětlení, jakým mechanismem může vzniknout sdružení mezi českou právnickou osobou a organizační složkou firmy sídlící mimo EU. Dle našeho názoru to není možné, protože to zákony České republiky neumožňují. Natož když jsem viděl, o jaké důkazy se opíráte, je Vaše tvrzení, abych tak řekl, k smíchu. Jsem zvědav, jaké důkazy budete předkládat při soudním líčení.“ Své sdělení stěžovatelka uzavřela takto: „K žádnému sdružení ani ničemu podobnému nedošlo a již vůbec ne s firmou Česká síť s.r.o.“ (viz bod 35 rozsudku čj. 1 Afs 191/2022-37).

[45] V nynější věci byla reakce stěžovatelky na výzvy podobná. Stěžovatelka na výzvy odpověděla přípisem ze dne 17. 2. 2020, v němž žádala o prodloužení lhůty pro podání daňových přiznání k DPH. Zároveň uvedla: „Navíc s Vašimi názory ani soudu nesouhlasíme. Došlo ke značnému manipulování se skutečností a důkazy, zkreslování a již jsme podali trestní oznámení. Navíc připravujeme podklad pro kárné řízení se soudcem, protože spis evidentně neviděl a jako důkaz připustil zjevné lži. Navíc u další firmy v domnělém sdružení zrovna probíhá soud, o tom, zda jste legálně registrovali k DPH. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ne. Veškeré argumenty jsou shrnuty v podkladech pro soud a zbytek bude uveden v kasační stížnosti.“ Poté správce daně rozhodl dne 19. 2. 2020 podle § 36 odst. 2 daňového řádu o prodloužení lhůty stanovené výzvami do 21. 2. 2020. Stěžovatelka následně v přípise ze dne 3. 3. 2020 sdělila: „Opakujeme tímto, že žádné sdružení neexistuje. Navíc k registraci dalších firem k DPH došlo nezákonně. Veškeré vyjádření je v kasační stížnosti odeslané Nejvyššímu správnímu soudu. Takže tvrzení o DPH máme ve správné výši. Navíc tušíme, že odkazovaný rozsudek a rozhodnutí budou Nejvyšším správním soudem zrušeny pro nezákonnost a navíc podle všech indicí došlo k manipulaci řízení a lži při nedodání

znaleckého posudku.“

[46] Tato stěžovatelčina reakce nebyla optimální. Mj. totiž obsahuje poněkud „záhadné“ formulace o trestním oznámení, znaleckém posudku a o kárném řízení s blíže neurčeným soudcem. Vztah zde citovaných tvrzení k projednávané věci nebyl zcela zřejmý a nelze je v tomto částečném rozsahu na první pohled považovat za kvalifikovanou reakci na výzvy a procesní postup správce daně. Nadto se stěžovatelka vyjadřuje poněkud konfrontačně a emotivně. Na druhou stranu, bez ohledu na nedostatky těchto sdělení, je zřejmé, že stěžovatelka stejně jako ve věci sp. zn. 1 Afs 191/2022 zpochybňovala názor správce daně, že v posuzovaných zdaňovacích obdobích podnikala v rámci sdružení podle občanského zákoníku z roku 1964 (resp. ve společnosti podle občanského zákoníku z roku 2012). V tomto smyslu také odkazovala na soudní řízení, která probíhala v souvisejících věcech (registrace zahraničních korporací jako plátců DPH), kde dotčené subjekty rovněž zpochybňovaly existenci sdružení (společnosti) a výkon ekonomické činnosti v jeho rámci. Principiálně tedy šlo o reakci stejné kvality jako v případě, který NSS posuzoval pod sp. zn. 1 Afs 191/2022.

[47] NSS tedy nyní nevidí prostor pro odlišení se od závěrů konstatovaných v rozsudku čj. 1 Afs 191/2022-37. V něm měl první senát za to, že vhodným východiskem pro posouzení věci byl rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2015, čj. 4 Afs 170/2015-42, z něž plyne: „Pokud bude daňový subjekt i přes svůj nesouhlas s výzvou správce daně pasivní, nelze proti stanovení daně podle pomůcek nic namítat. V takové situaci musí mít správce daně oprávnění stanovit daň i bez součinnosti s daňovým subjektem. Aplikovat stejný postup včetně omezeného odvolacího přezkumu i na situace, kdy daňový subjekt s obsahem, resp. s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání nesouhlasí a tento nesouhlas kvalifikovaně a před doměřením daně z úřední povinnosti správci daně sdělí, není udržitelné. Daňový subjekt má plné právo se zjištěními správce daně polemizovat, vyjádřit se k nim, má právo předkládat svá vlastní tvrzení a k těmto tvrzením navrhopvat důkazy“.

[48] Na to navázal první senát v bodě 37 rozsudku čj. 1 Afs 191/2022-37 tak, že „smyslem a účelem § 145 odst. 2 daňového řádu je umožnit správci daně stanovit rychle a efektivně daň, a to v případě součinnosti daňového subjektu na základě dodatečného daňového přiznání a v případě jeho

pasivity i bez součinnosti daňového subjektu“. Zároveň však takový postup nelze použít v situaci, „ve které daňový subjekt pasivní není, avšak nesouhlasí s tím, že by v dané věci bylo třeba učinit dodatečné daňové přiznání. Jinak řečeno, nesouhlasí-li daňový subjekt s obsahem, resp. s důvody výzvy k předložení dodatečného daňového přiznání a tento nesouhlas kvalifikovaně a před doměřením daně z moci úřední správci daně sdělí, nelze mu doměřit daň podle pomůcek“.

[49] K tomu dále první senát odkázal na rozsudek ze dne 6. 8. 2015, čj. 9 Afs 66/2015-36, č. 3291/2015 Sb. NSS, podle kterého „zaměňovat nesouhlas daňového subjektu s právním názorem správce daně za nečinnost daňového subjektu a spojovat takový nesouhlas s oprávněním doměřit daň podle pomůcek (...) je v právním státě neudržitelné“. Přitom první senát dodal, že „o výše popsanou situaci se jedná i v nyní souzené věci; účastník řízení srozumitelným a daňově relevantním způsobem odůvodnil, proč dodatečné daňové přiznání nepodává“.

[50] Podobně jako v odkazované věci přitom platí i nyní, že „subjekt nezůstal pasivní ani v průběhu daňového řízení, nýbrž se správcem daně komunikoval“ (viz sdělení stěžovatelky ze dne 23. 10. 2020). Za takové situace podle bodu 40 rozsudku čj. 1 Afs 191/2022-37 „správci daně nic nebránilo, aby se pokusil doměřit daňovému subjektu daň dokazováním s využitím např. některého z kontrolních postupů (např. postupu k odstranění pochybností či daňové kontroly), a pokusil se tak maximalizovat cíl správy daní. Pokud by účastník řízení následně neposkytl správci daně součinnost při zahájení daňové kontroly či při dalším postupu, byl by správce daně oprávněn stanovit daň podle pomůcek (srov. § 87 odst. 5 daňového řádu a § 90 odst. 4 daňového řádu). To se však v souzeném případě nestalo“.

[51] NSS tak i zde ve smyslu bodu 41 rozsudku čj. 1 Afs 191/2022-37 uzavírá, že „reakce daňového subjektu byla „spíše zdrženlivá“, nelze z ní však automaticky usuzovat, že se správcem daně nebude v případě postupu k odstranění pochybností nebo daňové kontroly v nezbytně nutné míře spolupracovat. Ostatně správci daně nic nebránilo, aby tyto skutečnosti zahájením popsaných postupů ověřil (...)“.

4.3 Otázka výkonu ekonomické činnosti stěžovatelky v rámci sdružení (společnosti) a od toho se odvíjejícího dodatečného vyměření daně stěžovatelce jako „určenému společníkovi“

[52] V případě posledního okruhu kasačních námitek bylo třeba na základě dosavadního průběhu řízení, a to ve světle závěrů SDEU, posoudit několik dílčích otázek a také otázku jejich relevance, resp. zhodnotit, zda je možné je řešit v současném řízení. Jednou z nich je, zda spolupráce stěžovatelky s jinými entitami naplňovala ve sledovaných zdaňovacích obdobích ekonomickou činnost v rámci společnosti podle § 2716 a násl. občanského zákoníku (dříve sdružení podle § 829 občanského zákoníku z roku 1964). Zjištění týkající se této otázky souvisí s posouzením, zda na takovou situaci dopadala zvláštní ustanovení zákona o DPH, která se týkala právě povinností subjektů podnikajících v rámci společnosti. Přitom bylo třeba zohlednit, nakolik je tato úprava souladná s právem EU. V návaznosti na rozsudek SDEU C-796/23 bylo také namístě zabývat se tím, která konkrétní osoba byla povinná k dani a případně jaký význam má pro tuto otázku možné zneužití práva.

[53] NSS připomíná, že občanský zákoník upravuje v § 2716 a následujících tzv. společnost, tedy sdružení osob bez právní osobnosti. Podle § 2716 odst. 1 občanského zákoníku platí, že zaváže-li se smlouvou několik osob sdružit jako společníci za společným účelem činnosti nebo věci, vzniká společnost. Ke vzniku společnosti není potřeba, aby smlouva byla písemná. Ohledně práv a povinností společníků ve vztahu k třetím osobám podle § 2736 občanského zákoníku mj. platí, že z dluhů vzešlých ze společné činnosti jsou společníci zavázáni vůči třetím osobám společně a nerozdílně. Podle § 2737 jedná-li společník ve společné záležitosti s třetí osobou, považuje se za příkazníka všech společníků. Ujednají-li si společníci něco jiného, nelze to namítnout vůči třetí osobě, která jedná v dobré víře. Jednal-li společník ve společné záležitosti s třetí osobou vlastním jménem, mohou ostatní společníci uplatňovat práva z toho vzniklá, třetí osoba je však zavázána jen vůči tomu, kdo s ní právně jednal. To neplatí, bylo-li třetí osobě známo, že společník jedná na účet společnosti.

[54] Na soukromoprávní úpravu společnosti navazovala úprava daňová. Zákon o DPH obsahoval do 30. 6. 2017 speciální úpravu DPH pro osoby povinné k dani, které byly společníky společnosti podle § 2716 občanského zákoníku. Do 30. 6. 2017 šlo o jediný možný režim DPH pro tyto společnosti. Od 1. 7. 2017 novela č. 170/2017 Sb. změnila zákon o DPH a zvláštní režim pro tyto společnosti zrušila. Od této změny postupuje ve věcech DPH každý společník společnosti individuálně

podle obecných ustanovení zákona o DPH. Na základě přechodného ustanovení v novele však bylo možné použít původní zvláštní režim DPH pro společnosti až do konce roku 2018. Důvodová zpráva k zákonu č. 170/2017 Sb. přitom naznačovala možný nesoulad dosavadní úpravy se směrnicí 2006/112. Podle důvodové zprávy bude totiž zákon o DPH novelou „veden do souladu se směrnicí o dani z přidané hodnoty a obecnými principy daně z přidané hodnoty.“ Blíže však důvodová zpráva tento (údajný) nesoulad zákona o DPH a směrnice 2006/112 nevysvětlila.

[55] Podle § 5 odst. 1 zákona o DPH je osobou povinná k dani osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, nebo skupina. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, pokud uskutečňuje ekonomické činnosti. Osoba povinná k dani se pak stává plátcem daně typicky tehdy, pokud podle § 6 odst. 1 zákona o DPH její obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne stanovenou částku (v době rozhodování žalovaného to byl 1 milion korun). Zvláštní úprava pro společnosti však stanovila jiné „cesty“ ke statusu plátce či povinnosti, které se lišily od běžných plátců DPH.

[56] Jde-li o samotnou zvláštní úpravu DPH pro společnosti podle zákona o DPH ve znění relevantním pro nynější věc, platilo následující (NSS zde uvádí jen nejdůležitější ustanovení):

[57] Pro výpočet obratu pro účely DPH podle § 4a odst. 3 zákona o DPH platilo, že do obratu osoby povinné k dani, která je společníkem společnosti, v jejímž rámci se uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně, se zahrnuje obrat dosahovaný a) touto osobou samostatně mimo společnost a b) celou společností.

[58] Zvláštní pravidlo existovalo i pro určení osoby plátce. Podle § 6a zákona o DPH osoba povinná k dani, která a) je společníkem společnosti, v jejímž rámci se uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně, je plátcem ode dne, kdy se stal plátcem kterýkoli z ostatních společníků, nestane-li se podle tohoto zákona plátcem dříve, b) se stane společníkem společnosti, v jejímž rámci uskutečňuje plnění s nárokem na odpočet daně společně s plátcem, je plátcem ode dne, kdy se stala společníkem. Plátce pak podle § 94 odst. 2 zákona o DPH musel podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, ve kterém se stal plátcem. Podle § 95 téhož zákona také platilo, že pokud se osoba povinná k dani, která je společníkem

společnosti, stane plátcem, je o tom povinna informovat ostatní společníky do 15 dnů ode dne, ve kterém se stala plátcem.

[59] Podle § 100 odst. 4 zákona o DPH plátci, kteří jsou společníky těžce společnosti, jsou povinni vést evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za činnost, pro kterou se sdružili, odděleně. Tuto evidenci vede za společnost určený společník, který za společnost plní všechny povinnosti a uplatňuje práva vyplývající z tohoto zákona pro ostatní společníky. Dále zákon o DPH v § 101b odst. 2 říkal, že plátce, který jako určený společník vede evidenci pro účely daně z přidané hodnoty za společnost, je povinen uvést ve svém daňovém přiznání plnění s nárokem na odpočet daně a daň ze své činnosti a plnění s nárokem na odpočet daně a daň z činnosti celé společnosti. Ostatní společníci v daňovém přiznání uvádějí pouze plnění s nárokem na odpočet daně a daň ze své vlastní činnosti.

[60] Pro úplnost lze dodat, že role určeného společníka se projevovala také v otázce uplatňování nároku na odpočet DPH. Základním pravidlem podle § 74 odst. 7 zákona o DPH bylo, že tento nárok u zdanitelných plnění použitých k činnosti společnosti uplatňoval právě určený společník.

[61] Pokud jde o skutkové okolnosti provázející ekonomickou činnost stěžovatelky v jednotlivých zdaňovacích obdobích roku 2017 a způsob její spolupráce se zahraničními korporacemi, potažmo s jejich odštěpnými závody, lze odkázat na bod [4] výše. NSS tak má v souladu se zjištěními žalovaného za to, že vazby mezi stěžovatelkou a těmito entitami byly velmi úzké.

[62] V případě právního hodnocení, zda se s ohledem na dané skutkové okolnosti jednalo u stěžovatelky o výkon ekonomické činnosti ve společnosti, konstatoval NSS již v bodě 25 usnesení čj. 10 Afs 66/2023-70 (viz bod [26] výše), že „došel k předběžnému právnímu závěru, že se o společnost podle § 2716 občanského zákoníku materiálně jednalo. Spolupráci stěžovatelky ostatně již Nejvyšší správní soud posuzoval a vždy dospěl k závěru, že struktura podnikání naplňovala znaky společnosti podle § 2716 občanského zákoníku (šlo buď o daňové povinnosti stěžovatelky v jiných zdaňovacích obdobích, nebo o povinnosti dalších společníků, srov. např. rozsudky ze dne 10. 5. 2022, čj. 10 Afs 137/2020-69, body 16 násl., ze dne 15. 2. 2023, čj. 6 Afs 331/2021-61, body 18-19)“.

[63] S přihlédnutím k judikatuře citované v bodě [62] nemá NSS ani nyní důvod nic měnit na svém předběžném posouzení věci zmíněném v usnese-

ní čj. 10 Afs 66/2023-70.

[64] NSS zde odkazuje zejména na svůj rozsudek čj. 10 Afs 137/2020-69, který se týkal registrace zahraniční korporace CESKA SIT OPTICS LLC jako plátkyně DPH. Přestože v daném případě možná už uběhla prekluzivní lhůta k registraci, dospěl NSS k jednoznačnému závěru, že tu existovalo sdružení (společnost), jehož byla stěžovatelka účastníkem. S ohledem na obdobné skutkové okolnosti, jaké zjistily daňové orgány i nyní, uvedl NSS v bodě 17 citovaného rozsudku, že „ze správného spisu jsou patrné okolnosti, které ve svém souhrnu svědčí o tom, že stěžovatelka a společnost Česká síť (plátkyně DPH od roku 2005) fakticky jednájí ve vzájemné shodě a jsou financovány společností Česká síť“ (v podrobnostech ke skutkovým okolnostem viz odkazovaný rozsudek).

[65] V rozsudku čj. 10 Afs 137/2020-69 odpovídá NSS i na námitky, které se objevují ve stávající věci, a to například, zda a jak byla ve věci uzavřena smlouva určitého typu: „Vzhledem k faktickému chování společností, které jednájí, jako by byly sdruženy, a k společné ovládající osobě souhlasí NSS se žalovaným i s krajským soudem v tom, že byla konkludentně uzavřena smlouva o sdružení, případně jiná obdobná smlouva. Nedostatek písemné formy nemá vliv na vznik závazkového vztahu, jestliže jej strany potvrzují vlastním chováním. [...] NSS nemůže odhlédnout ani od personálního propojení společností v osobě Ing. Jaroslava Rady, který je zcela ovládá. Jeho vůle je také vůlí obou společností. Směřuje-li tedy chování společností ke společnému uskutečňování zdanitelných plnění, nelze to považovat za náhodu, ale za projev společné vůle. NSS proto nepřisvědčil námitce, že by smlouva nebyla uzavřena pro nedostatek vůle stran. [...] Překážkou takové smlouvy nebylo ani to, že její stranou je stěžovatelčina organizační složka, která nemá plnou právní subjektivitu (právní osobnost) a jejíž jednání musela schválit zahraniční společnost CESKA SIT OPTICS LLC. Stěžovatelka – jak zahraniční společnost, tak její česká organizační složka – byla zcela ovládána Ing. Jaroslavem Radou, který fakticky rozhodoval o tom, jakou formou bude stěžovatelka podnikat. Jeho zřejmou vůlí, aby stěžovatelka uskutečňovala zdanitelná plnění společně se společností Česká síť, je proto třeba vykládat jako vůli a souhlas zahraniční společnosti CESKA SIT OPTICS LLC, která právní osobnost má.“

[66] I nyní NSS považuje za důležitý další závěr rozsudku čj. 10 Afs 137/2020-69, konkrétně jeho bodu 21: „Na existenci smlouvy o sdružení či

smlouvy obdobné nemá vliv, že z chování společností není patrný cíl či záměr, se kterým smlouvu uzavřely. Krajský soud spatřuje účel sdružení ve společném poskytování internetu; žalovaný za cíl označuje zisk společností (Ing. Jaroslava Rady). NSS souhlasí s tvrzením, že se společností sdružily s nějakým záměrem, ovšem přiznává, že konkrétní obsah tohoto záměru nelze s jistotou určit kvůli nedostatku písemné formy smlouvy. To však neznamená, že společností (Ing. Jaroslav Rada) žádný záměr neměly. Již z neobvykle složitěho podnikatelského chování Ing. Jaroslava Rady je patrné, že jednal s nějakým (i když soudu neznámým) záměrem: od roku 2005 podnikal Ing. Jaroslav Rada v oblasti přístupu k internetu se společností Česká síť. Později rozšířil své podnikání o další společnosti (české organizační složky svých amerických společností, které v USA nevyvíjely žádnou činnost a podnikaly jen jejich pobočky v ČR; mezi ně patřila i stěžovatelka). Ing. Jaroslav Rada tak investoval čas, energii a peníze do zřízení stěžovatelky a jiných společností, které podnikaly v podobné oblasti jako původní společnost Česká síť a byly na ní ekonomicky závislé. Musel proto mít nějaký cíl či záměr, se kterým řídil podnikání stěžovatelky a její činnost koordinovanou s činností společností Česká síť. To, že správci daně či později soudu nebyl obsah tohoto záměru znám, jim ovšem nebránilo v závěru o existenci smlouvy mezi společnostmi.“

[67] NSS tedy má za to, že stěžovatelka v rozhodných zdaňovacích obdobích vykonávala ekonomickou činnost v rámci společnosti podle občanského zákoníku.

[68] Na druhou stranu je ale třeba vzít v potaz, že podle rozsudku C-796/23 nebyla dotčena právní úprava zákona o DPH v souladu se směrnicí 2006/112 (viz výše bod [27]). Žalovaný proto nemohl použít institut „určeného společníka“ podle § 101b odst. 2 zákona o DPH s důsledky, které jsou s tím spojeny. Tedy „pouze“ na základě skutečnosti, že stěžovatelku identifikoval jako tohoto určeného společníka, nemohly daňové orgány stěžovatelce dodatečně vyměřit daň. (Otázka podnikání stěžovatelky v rámci společnosti tak nakonec ve světle rozsudku C-796/23 nebyla důležitá; důležité bylo, kdo je „osobou povinnou k dani“ – viz také stanovisko generální advokátky ve věci C-796/23, bod 39. K tomu podrobněji níže.)

[69] Tím však není možné věc uzavřít. Je třeba vzít v potaz další závěry, ke kterým SDEU dospěl v rozsudku C-796/23, a to ve vztahu k čl. 9 odst. 1 a čl. 193 směrnice 2006/112. Zároveň SDEU zmí-

nil význam čl. 11 téže směrnice.

[70] Podle čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 se osobou povinnou k dani rozumí jakákoli osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti. Ekonomickou činností se pak podle téhož ustanovení směrnice rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.

[71] Podle čl. 193 směrnice 2006/112 je daň povinná odvést osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služby, s výjimkou případů, kdy daň odvádí jiná osoba podle článků 194 až 199 a článku 202. Směrnice 2006/112 následně v čl. 282 až 292 upravuje možnosti osvobození od daně z přidané hodnoty. Podle čl. 287 směrnice 2006/112 členské státy, které přistoupily po 1. lednu 1978, mohou poskytnout osvobození od daně osobám povinným k dani, jejichž roční obrat je nejvýše roven ekvivalentu v národní měně následujících částek při kurzu platném ke dni jejich přistoupení. Podle čl. 287 bodu 7 směrnice 2006/112 pro Českou republiku platí jako limit částka 35 000 EUR.

[72] Podle čl. 11 směrnice 2006/112 po konzultaci s Poradním výborem pro daň z přidané hodnoty může každý členský stát považovat za jedinou osobu povinnou k dani osoby, které jsou usazeny na území tohoto členského státu a které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami. Členský stát, který využije možnost stanovenou v prvním pododstavci, může přijmout veškerá opatření potřebná k zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem na základě využití tohoto ustanovení.

[73] S ohledem na tuto právní úpravu uvedl SDEU ve svém rozsudku C-796/23, jak je třeba interpretovat pojem „osoby povinné k dani“. Klíčový význam přisoudil tomu, kdo v takové pozici „samostatně vykonával příslušnou ekonomickou činnost“:

29 Podle ustálené judikatury platí, že výrazy použité v článku 9 směrnice 2006/112, zejména výraz „jakákoliv osoba“, vymezují pojem „osoba povinná k dani“ široce s důrazem na samostatnost při výkonu ekonomické činnosti v tom smyslu, že za osoby povinné k dani pro účely DPH musí být

považovány všechny osoby – fyzické a právnické, veřejné i soukromé, jakož i entity bez právní osobnosti – které objektivně splňují kritéria uvedená v tomto ustanovení (rozsudek ze dne 16. února 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, bod 69 a citovaná judikatura).

30 Za účelem určení, kdo musí být považován za „osobu povinnou k dani“ pro účely DPH z určitých zdanitelných plnění, je třeba ověřit, kdo samostatně vykonával příslušnou ekonomickou činnost. Kritérium samostatnosti se totiž týká přiřazení dotčeného plnění ke konkrétní osobě či entitě, přičemž toto kritérium mimo to zajišťuje, aby nabyvatel mohl s právní jistotou využít svého případného práva na odpočet (tamtéž, bod 70 a citovaná judikatura).

31 Z ustálené judikatury vyplývá, že za tímto účelem je třeba ověřit, zda dotčená osoba vykonává ekonomickou činnost svým jménem, na vlastní účet a na vlastní odpovědnost, jakož i zda tato osoba nese hospodářské riziko spojené s výkonem těchto činností (tamtéž, bod 71 a citovaná judikatura).

32 Dále z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pokud určitá osoba vystupuje ve vztazích s třetími osobami sama, jedná vlastním jménem a na vlastní účet a nese sama hospodářské riziko spojené s dotčenými zdanitelnými plněními, nemůže mít na její postavení osoby povinné k dani vliv okolnost, že uzavřela smlouvu, která ji označuje za osobu, jež ve vztazích s třetími osobami jedná jménem všech smluvních stran nebo entity vzniklé na základě této smlouvy [v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. září 2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Dohoda o společné činnosti), C-312/19, EU:C:2020:711, body 43 až 47].

33 Kromě toho prokázaná existence byť úzké spolupráce mezi několika podniky nemůže stačit ke zpochybnění jejich samostatnosti ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112. Volba určitého typu spolupráce je totiž volbou v rámci organizace těchto podniků a neumožňuje sama o sobě dojít k závěru, že tyto podniky nevykonávají činnosti samostatně nebo že nenesou hospodářské riziko spojené se svou ekonomickou činností (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 12. října 2016, Nigl a další, C-340/15, EU:C:2016:764, body 31 a 32).

[74] Nalézt odpověď na to (na základě posouzení skutkového stavu), koho je v dané věci třeba mít za osobu povinnou k dani, tedy takovou, která vykonávala hospodářskou činnost samostatně, je na vnitrostátním soudu (body 34 a 39 rozsudku C-796/23). Nelze ale odhlédnout od toho, že tuto

úvahu má vnitrostátní soud provést až poté, co bude zhodnocena otázka možného zneužití práva (resp. v souvislosti s tím). V této souvislosti SDEU připomněl, že ve své předběžné otázce NSS uvedl řadu skutkových okolností, „z nichž podle všeho vyplývá“, že stěžovatelka „a dotčené odštěpné závody byly navzájem úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami“ ve smyslu čl. 11 směrnice 2006/112 (jeho znění výše v bodě [72]).

[75] SDEU tak v bodě 38, s odkazem na stanovisko generální advokátky k věci, konstatoval, že „podle všeho nelze vyloučit, že s ohledem na tyto úzké vazby [stěžovatelky a dalších společníků] by použití vnitrostátních pravidel provádějících článek 11 směrnice 2006/112 mohlo v projednávané věci umožnit zacházení se společností Česká síť a dotčenými odštěpnými závody jako s jedinou osobu povinnou k dani bez ohledu na to, že jsou právně nezávislé, pokud by bylo prokázáno, že rozdělení obrátů mezi tyto čtyři společnosti, které jsou patrně všechny přímo či nepřímo ovládány jediným společníkem společnosti Česká síť, vychází z uměle vytvořeného konstruktů představujícího zneužití práva. Takové zjištění by vedlo k tomu, že by se nepoužilo osvobození od daně stanovené pro Českou republiku v čl. 287 bodě 7 směrnice 2006/112, jelikož celkový obrat uvedených společností by překročil prahovou hodnotu stanovenou v tomto ustanovení“.

[76] Posloupnost, resp. provázanost, potřebných úvah nastínil SDEU v bodě 39 svého rozsudku: „pokud toto zjištění učinit nelze, bude na předkládacím soudu, aby s ohledem na judikaturu připomenutou v bodech 29 až 33 tohoto rozsudku určil, zda se v postavení osoby povinné k dani pro účely DPH ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112 u zdanitelných služeb poskytovaných dotčenými odštěpnými závody nachází společnost Česká síť, nebo tyto odštěpné závody. Posledně uvedené odštěpné závody se v tomto postavení budou nacházet, pokud se prokáže, že poskytovaly tyto služby nezávisle na společnosti Česká síť. Tak tomu bude, prokáže-li se, že uvedené odštěpné závody vykonávaly dotčenou hospodářskou činnost vlastním jménem, na vlastní účet a na vlastní odpovědnost a nesou hospodářské riziko spojené s výkonem těchto činností“ (podtržení doplnil NSS).

[77] Možné otázky zneužití práva se však správce daně ani žalovaný v daňovém řízení nevěnovali. S ohledem na vývoj věci se této problematice nevěnoval ani krajský soud. Danou skutečnost ostatně přiznává sám žalovaný ve vyjádření k rozsudku

SDEU ze dne 9. 2. 2026. Logicky to odůvodňuje tím, že aplikoval právní úpravu zákona o DPH, která měla přednost před institutem zneužití práva.

[78] Ačkoli tedy přísně vzato nelze v daném směru vytýkat žalovanému pochybení, je zřejmé, že problematikou zneužití práva se dosud daňové orgány v řízení o doměření daně výslovně nezabývaly. S jejich případným náhledem na tuto otázku se tak nemohla v daňovém řízení seznámit ani stěžovatelka a nemohla se proti němu eventuálně bránit. Není nyní namístě, aby tato otázka byla řešena v podstatě poprvé až v řízení o kasační stížnosti.

[79] Na tom nic nemění ani to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí, jakož i v dalších vyjádřeních poskytnutých v řízení před správními soudy, odkázal na celou řadu okolností, které by zneužití práva mohly nasvědčovat. Ostatně v souvislosti s plněním daňových povinností stěžovatelky NSS již v minulosti k závěru o zneužití práva dospěl (v rozsudku ze dne 13. 7. 2023, čj. 1 Afs 220/2021-88, ve vztahu k posuzování daňových povinností stěžovatelky v souvislosti se smlouvou o prodeji podniku, uzavřenou mezi ní a Ing. Radou).

[80] V dalším řízení tedy bude muset žalovaný posoudit právě otázku možného zneužití práva. Zároveň bude muset určit, kdo pak bude osobou povinnou k dani, resp. kdo konkrétně se případného zneužití práva dopustil. V tom se může inspirovat jak citovaným bodem 39 rozsudku C-796/23, ve vazbě na čl. 11 směrnice 2006/112, tak body 34 až 39 stanoviska generální advokátky v dané věci. V bodě 39 tohoto stanoviska přitom generální advokátka uvedla: „Pokud by tedy [hlavním cílem] spolupráce tří amerických korporací a žalobkyně (...) bylo zůstat zcela nebo zčásti pod hranicemi obratu stanovenými pro osvobození malých podniků od daně, mohla by být případně kvalifikována jako umělý konstrukt, a tedy ignorována. Pokud by žalobkyni bylo nutno považovat za „strůjce“ tohoto konstruktů (a tedy za ovládající podnik), mohla by být také plnění přičtena jí a u ní by mohla být zdaněna. Předpoklad faktické existence společnosti založené podle občanského zákoníku by pro to nebyl vůbec nutný.“

[81] Pokud by v dalším řízení žalovaný nedospěl k závěru o zneužití práva, bude muset určit osobu povinnou k dani podle zákona o DPH, a to s přihlédnutím k úpravě podle čl. 9 odst. 1 směrnice 2006/112.

[82] Ani zde není namístě, aby se touto otázkou

(s ohledem na vyjádření žalovaného ze dne 9. 2. 2026, resp. primárně s přihlédnutím k rozsudku C-796/23) zabýval už nyní NSS. Podobně jako u zneužití práva totiž tato problematika nebyla cíleně řešena v průběhu daňového řízení (a nadto v logice rozsudku SDEU je sporná otázka úzce provázána s dosud neprovedenou úvahou o možném zneužití práva). Daňové orgány se, opět logicky, věnovaly naplnění podmínek stanovených pro určení daňové povinnosti u daňového subjektu vyvíjejícího ekonomickou činnost v rámci společnosti (sdružení). Nerozebíraly však různé možnosti, které se mohou vyskytnout při hledání odpovědi na otázku, kdo je osobou povinnou k dani pro účely DPH z určitých zdanitelných plnění podle obecných principů (tedy při odhlédnutí od právní úpravy, kterou SDEU shledal rozpornou se směrnicí 2006/112).

[83] NSS si je vědom toho, že žalovaný ve svém rozhodnutí (jakož i v podáních učiněných v průběhu soudních řízení) v podstatě argumentuje tak, že by v tomto smyslu měla být za osobu povinnou k dani považována stěžovatelka. U té se nabízí, že představuje onu povinnou osobu, která samostatně vykonávala ekonomickou činnost. SDEU však a priori nevyloučil, že by to mohly být i jiné entity (viz bod 39 rozsudku C-796/23 citovaný výše v bodě [76]). K tomu SDEU uvedl také následující: 40 V tomto ohledu je nutno s přihlédnutím k vysvětlením poskytnutým předkládajícím soudem a s výhradou ověření, které provede s ohledem na všechny relevantní skutečnosti sporu v původním řízení, konstatovat, že navzdory zapojení společnosti Česká síť do organizace poskytování služeb koncovým zákazníkům dotčenými odštěpnými závody je podle všeho třeba považovat za osoby povinné k dani, pokud jde o tyto služby, právě tyto odštěpné závody.

41 Jak uvádí předkládající soud, uvedené odštěpné závody totiž poskytovaly zdanitelné služby, které spočívaly především v poskytování připojení k internetu, svým vlastním koncovým zákazníkům. Každý z těchto odštěpných závodů poskytoval tyto služby svým jménem a tržby, které z nich plynuly, vykazoval v příslušném zdaňovacím období. 42 V tomto ohledu má s ohledem na judikaturu připomenutou v bodě 33 tohoto rozsudku zvláštní význam okolnost, že dotčené odštěpné závody vystupovaly ve vztazích se třetími osobami v podstatě bez přímé zmínky o „společnosti“ nebo o některém z jejích společníků, zejména společnosti Česká síť, jako smluvní strany, i když smluvní dokumentace obsahovala určité údaje, na jejichž

základě bylo a priori možné společnost Česká síť identifikovat nepřímo.

43 Význam této okolnosti vyplývá zejména ze skutečnosti, že použití kritérií, podle nichž lze identifikovat osobu povinnou k dani pro účely DPH v souvislosti s poskytováním zdanitelných služeb různými subjekty, které jsou sice právně nezávislé, avšak navzájem jsou úzce propojeny finančními, hospodářskými a organizačními vazbami, musí zajistit relativně snadnou předvídatelnost takové identifikace a v konečném důsledku i právní jistotu dotčených třetích subjektů, zejména aby tyto subjekty mohly skutečně s právní jistotou využít svého případného nároku na odpočet, jak vyžaduje zásada zakotvená v judikatuře připomenuté v bodě 30 tohoto rozsudku.

[84] V dalším řízení tedy bude třeba, aby se žalovaný, pokud nedospěje k závěru o zneužití práva, cíleně zaměřil na otázku konkrétní osoby (entity) povinné k dani, a to podle citovaných kritérií naznačených v rozsudku C-796/23 (opět lze podpůrně využít stanovisko generální advokátky k věci a v něm hojně odkazovanou judikaturu SDEU). Současně se může opětovně zabývat i otázkou zapojení společnosti TOWER Net s.r.o.

5. Závěr a náklady řízení

[85] NSS tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná s ohledem na závěry vyslovené v částech 4.2 a 4.3 tohoto rozsudku. Konkrétně tedy, že i) za daného stavu nemohl správce daně stanovit daň podle pomůcek; ii) dodatečné vyměření daně stěžovatelce jakožto „určenému společníkovi“ ve smyslu § 101b odst. 2 zákona o DPH nebylo možné, neboť tato právní úprava byla v rozporu s právem EU. Tím však NSS pro další řízení nevylučuje, že stěžovatelce bude možno daň doměřit, a to na základě správně zvoleného postupu a zjištění, zda se některá z dotčených osob nedopustila zneužití práva, resp. kdo je konkrétní osobou povinnou k dani podle zákona o DPH aplikovaného v souladu se směrnicí 2006/112.

[86] Jelikož NSS shledal kasační stížnost důvodnou, napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Protože v této věci byly důvody k tomu, aby bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného již v řízení před krajským soudem, NSS zrušil současně rozhodnutí žalovaného, kterému věc vrátil k dalšímu řízení (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s., ve znění účinném do 31. 12. 2025; srov. přechodné ustanovení čl. XI odst. 3 novelizačního zákona č. 314/2025 Sb.). Žalovaný je vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[87] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Stěžovatelka měla úspěch, má tedy právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i kasační stížnosti. NSS je posledním soudem, který o věci rozhodl, proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.).

[88] V řízení o žalobě představovaly náklady řízení stěžovatelky zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč. Stěžovatelka byla v řízení před krajským soudem zastoupena advokátem Mgr. Lukášem Regecem (působícím v advokátní kanceláři BDO Legal s.r.o.), a náleží jí tak podle § 35 odst. 2 s. ř. s. odměna za zastupování. Pro určení její výše se užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném do 31. 12. 2024. Ve vztahu k řízení před krajským soudem jde o dva úkony právní služby: převzetí a příprava zastoupení, sepis a podání žaloby [§ 11 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Za každý tento úkon právní služby náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu v relevantním znění), celkem tedy 6 800 Kč. Stěžovatelčin advokát, resp. advokátní kancelář, v níž působí, je plátcem daně z přidané hodnoty, proto NSS zvýšil odměnu o částku 1 428 Kč (21% daň z přidané hodnoty) na částku 8 228 Kč. Celková náhrada nákladů řízení před krajským soudem tak činí 11 228 Kč.

[89] V řízení o kasační stížnosti představovaly náklady řízení stěžovatelky zaplacený soudní poplatek za podání kasační stížnosti ve výši 5 000 Kč a dále odměna a náhrada hotových výdajů stěžo-

vatelčina advokáta (Mgr. Ing. Vít Křivánek, rovněž vykonávající advokacii prostřednictvím advokátní kanceláře BDO Legal, s.r.o.). Ten v řízení o kasační stížnosti učinil čtyři úkony právní služby, kterými jsou podání kasační stížnosti a další tři písemná podání ve věci (replika k vyjádření žalovaného ze dne 22. 10. 2023, vyjádření k SDEU v řízení o předběžné otázce a vyjádření po rozhodnutí SDEU ze dne 19. 3. 2026 [§ 11 písm. d) advokátního tarifu]). Za každý z prvních tří úkonů právní služby (podání kasační stížnosti, replika ze dne 22. 10. 2023 a vyjádření k SDEU) náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 3 100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu ve znění účinném do 31. 12. 2024] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu v relevantním znění), celkem tedy 10 200 Kč. Za čtvrtý úkon (vyjádření ze dne 19. 3. 2026) náleží zástupci mimosmluvní odměna ve výši 10 060 Kč [§ 7 bod 6 a § 9 odst. 5 ve spojení s § 10b odst. 5 písm. a) advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2025, přičemž výše peněžitého plnění, o něž v řízení jde, představuje částku 442 260 Kč – viz bod [1] výše] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 450 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu ve znění účinném od 1. 1. 2015), celkem tedy 10 510 Kč. Za všechny čtyři úkony tak jde o částku 20 710 Kč. Rovněž zde je třeba tuto částku zvýšit o daň z přidané hodnoty (21 %), tedy o 4 350 Kč (zaokrouhлено na celé koruny nahoru dle § 146 odst. 1 daňového řádu). Náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti tak činí 30 060 Kč.

[90] Celkově je žalovaný povinen uhradit stěžovatelce za řízení o žalobě a kasační stížnosti náhradu nákladů ve výši 41 288 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.) k rukám jejího zástupce, advokáta Mgr. Ing. Víta Křivánka.