

DAŇOVÝ MĚSÍČNÍK

5/2026

Aktualizační servis k daňové legislativě

Právní stav: 31. května 2026

- **Přehled vydání aktualizačního servisu od ledna 2026** Strana 2
- **Nové bonusy pro uživatele, opravy, doplňky** Strana 3
- **Základní legislativní přehled za leden až květen 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 (V.)** Strana 6
Stavby pro bydlení a stavby pro sociální bydlení
- **Daňová judikatura: K procesním podmínkám přezkumného řízení** Strana 14
Přípustnost přezkumné žaloby proti rozhodnutí podle § 121 odst. 1 daňového řádu

[DanovyMesicnik.online](https://danovy.mesicnik.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

3. / řádné vydání

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

4. / řádné vydání

- **Datum publikování:** 4. května 2026
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za duben

5. / řádné vydání

- **Datum publikování:** 1. června 2026
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za květen

DAŇOVÝ MĚSÍČNÍK 5 / 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 aktualizčního servisu, opravy, doplňky

■ **Jednotné měsíční hlášení zaměstnavatele**

Zúčtování odloženého příjmu přineslo v jednotném měsíčním hlášení zaměstnavatele nové administrativní povinnosti. Je třeba správně dohledat identifikátor pracovněprávního vztahu, případně zaměstnance zpětně registrovat a dodržet specifická pravidla pro vykazování odloženého příjmu podle případné účasti na nemocenském pojištění. Odloženým příjmem je příjem, který je zaměstnanci zúčtován po skončení pracovněprávního vztahu nebo měl být vyplacen v důsledku jeho neplatného ukončení. Pod odložený příjem však patří i přeplatek z ročního zúčtování daní. Tato problematika je poměrně komplikovaná a Ministerstvo práce a sociálních věcí ČR k ní vydalo samostatný manuál. Stáhněte a prostudujte si tento manuál jako pracovní podklad ke studiu tématu, kterému se budeme dále věnovat!

Manuál je k dispozici na adrese <https://www.danove-zakony.cz/zakaznicka-sekce/>.

ZÁKLADNÍ LEGISLATIVNÍ PŘEHLED

■ Předpisy publikované ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv

V přehledu jsou uvedeny všechny zákony, novely a další předpisy týkající se daní, které byly od 1. ledna 2026 do 31. května 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. 78/2026 Sb., kterou se mění 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 účely poskytování cestovních náhrad pro rok 2026

■ **Datum publikování:** 26. května 2026

■ **Obsah předpisu:** Vyhláška stanovila výši průměrné ceny motorové nafty podle § 158 odst. 3 věty třetí zákonníku práce na 44,50 Kč za 1 litr.

■ **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** změna § 4 písm. c) vyhlášky č. 573/2025 Sb.

■ **Účinnost:** 1. června 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:** 26. května 2026 potvrzeno Poslaneckou sněmovnou po zamítnutí Senátem, očekává se podpis prezidenta a zveřejnění ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv

■ **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 (pravděpodobně od 1. července 2026), se zpětnou působností od ledna 2026

Zákon, kterým se mění zákon č. 427/2011 Sb., o doplňkovém penzijním spoření, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

■ **Datum poslední změny v legislativním procesu:** 27. května 2026 schváleno ve třetím čtení Poslaneckou sněmovnou, očekává se projednání Senátem

■ **Obsah předpisu:** Zákon obsahuje malou novelu zákona o daních z příjmů v § 15b odst. 1 a 4

■ **Plánovaná účinnost:** od prvního dne měsíce následujícího po vyhlášení (pravděpodobně od 1. července nebo do 1. srpna 2026)

■ Předpisy publikované ve Finančním zpravodaji

V přehledu jsou uvedeny všechny předpisy týkající se daní publikované ve Finančním zpravodaji od 1. ledna 2026 do 31. května 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 umístěném v takovém státě, jako by byly skutečněny ovládající společností na území České republiky k okamžiku skončení zdaňovacího období ovládané zahraniční společnosti.
- **Platnost:** od 20. března 2026

INFORMACE čj. MF-17452/2026/3901-1, opatření obecné povahy vlády České republiky o hromadném prominutí spotřební daně z vybraných minerálních olejů

- **Datum publikování:** 2. dubna 2026 ve Finančním zpravodaji částka 7/2026 pod číslem 8/2026
- **Obsah předpisu:** Vláda rozhodla prominout část spotřební daně z motorové nafty a jejích směsí, pokud jsou určeny pro pohon vznětových motorů a povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň vznikne v období ode dne 8. dubna 2026 do dne 30. dubna 2026.
- **Platnost:** od 2. dubna 2026

INFORMACE čj. MF-21513/2026/3901-1, opatření obecné povahy vlády České republiky o hromadném prominutí spotřební daně z vybraných minerálních olejů

- **Datum publikování:** 28. dubna 2026 ve Finančním zpravodaji částka 9/2026 pod číslem 10/2026
- **Obsah předpisu:** Vláda rozhodla prominout část spotřební daně z motorové nafty a jejích směsí, pokud jsou určeny pro pohon vznětových motorů a povinnost přiznat a zaplatit spotřební daň vznikne v období ode dne 1. května 2026 do dne 31. května 2026.
- **Platnost:** od 1. května 2026

Opatření obecné povahy vlády České republiky o hromadném prominutí spotřební daně z vybraných minerálních olejů (č. j.: MF-26299/2026/3901 -1)

- **Datum publikování:** 26. května 2026 ve Finančním zpravodaji částka 10/2026 pod číslem 11/2026
- **Obsah předpisu:** Osobám, kterým vznikne povinnost přiznat a zaplatit daň z minerálních olejů podle zákona o spotřebních daních byla prominuta část spotřební daně z minerálních olejů (motorové nafty a jejích směsí), pokud jsou určeny pro pohon vznětových motorů, u nichž povinnost daň přiznat a zaplatit vznikne v období ode dne 1. června 2026 do dne 30. června 2026, ve výši 1 939 Kč/1 000l.
- **Platnost:** od 1. června 2026 do 30. června 2026

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

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.

3. Stavby pro bydlení a stavby pro sociální bydlení

Definice staveb pro bydlení a sociální bydlení je klíčová pro správné uplatnění sazby daně při dodání vybrané nemovité věci, je-li zdanitelným plněním, a dále pro správné stanovení sazby daně u stavebních a montážních prací prováděných na existujících stavbách nebo spojených s výstavbou.

Definice staveb pro bydlení je obsažena v § 48 zákona o dani z přidané hodnoty. Definice staveb pro sociální bydlení je upravena v § 48a zákona o dani z přidané hodnoty. Oproti právní úpravě účinné do 30. června 2025 došlo v obou kategoriích staveb k významným věcným změnám. Obsah jednotlivých pojmů je vysvětlen níže. Podmínky pro uplatnění snížené sazby daně zakotvené v § 49 zákona o dani z přidané hodnoty budou vysvětleny v příštím díle.

Od 1. července 2025 byla rovněž upravena a sjednocena pravidla pro výpočet podlahové plochy stavby či části stavby.

3.1. Stavby pro bydlení

Kategorie staveb, které jsou pro účely zákona o dani z přidané hodnoty považovány za stavby pro bydlení podle § 48 zákona o dani z přidané hodnoty, se novelou nezměnila (viz níže).

V případě bytových a rodinných domů se však změnila vlastní definice těchto staveb pro účely daně z přidané hodnoty. Cílem nové právní úpravy bylo v maximální možné míře vázat vymezení staveb pro bydlení na zápis stavby v registru územní identifikace adres a nemovitostí (dále jen „RÚIAN“), a to za účelem jasné a snadné aplikovatelnosti zákonných pravidel.

RÚIAN je základním zdrojem informací o nemovitých věcech v něm evidovaných. Jeho správcem je Český úřad zeměměřický a katastrální. Jde o veřejný seznam, se kterým je spojena ochrana dobré víry třetích osob, jednajících v důvěře ve správ-

nost a úplnost zápisu v RÚIAN (princip materiální publicity). Údaje z registru RÚIAN jsou veřejně přístupné prostřednictvím aplikace Veřejný dálkový přístup²⁷). Mezi stavební objekty evidované v RÚIAN patří jak dokončené budovy zapisované do katastru nemovitostí, tak jiné dokončené stavby, které se do katastru nemovitostí nezapisují, ale bylo jim přiděleno číslo popisné nebo evidenční. Údajem evidovaným v RÚIAN je mj. údaj o typu,

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

SPV | SPOLEČNOSTI PRO VÁS | PRODEJ A ZAKLADÁNÍ SPOLEČNOSTÍ

Úplná znění platná v roce 2026

DAŇOVÉ ZÁKONY

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

Vždy aktuální stav

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

DanoveZakony365.cz

EKONOMICKÝ SOFTWARE

POHODA #1

způsobu využití a měsíci a roku dokončení stavebního objektu.

3.1.1. Stavba bytového domu

Stavbou pro bydlení je podle § 48 odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty i nadále stavba bytového domu. Změnila se však definice této stavby.

Od 1. července 2025 je bytovým domem podle § 48 odst. 2 písm. a) zákona pouze taková stavba, která je jako bytový dům (tj. se způsobem využití bytový dům) zapsána v RÚIAN.

Z právní úpravy týkající se RÚIAN vyplývá, že způsob využití stavebního objektu se zapisuje v souladu s účelem užívání, ke kterému je stavební objekt určen, zpravidla podle kolaudačního souhlasu, oznámení o záměru užívání stavby nebo dokumentace skutečného provedení stavby²⁸⁾. Údaj o způsobu využití stavby v RÚIAN by měl proto odpovídat stavebně-právnímu určení stavby. Nová právní úprava rovněž vychází z předpokladu, že stavba je užívána v souladu se svým stavebně-právním určením. Je-li skutečné stavebně-právní určení či faktické užívání stavby v rozporu se způsobem zápisu stavby v RÚIAN, není tato skutečnost s ohledem na právní jistotu plátců pro účely zákona o dani z přidané hodnoty relevantní.

Bytovým domem tedy není polyfunkční stavba, která byla přestavěna na bytový dům, pokud nedošlo ke změně údaje o způsobu využití stavby v RÚIAN.

Bytovým domem je naopak stavba zapsaná jako bytový dům v RÚIAN, přestože by se jednalo o stavbu fakticky užívanou pro přechodné ubytování.

Bytovým domem není stavba zapsaná v RÚIAN jako víceúčelová stavba, přestože by se jednalo o stavbu fakticky užívanou k trvalému bydlení.

Pokud skutečný stav neodpovídá způsobu zápisu stavby v RÚIAN, je na vlastníkově stavby, aby uvedl údaje v RÚIAN do souladu se skutečností.

V případě, že se jedná o výstavbu, tj. stavbu nedokončenou, která doposud v RÚIAN není zapsána, je bytovým domem pouze taková stavba, u které lze důvodně předpokládat, že bude do RÚIAN jako bytový dům zapsána (viz § 48 odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty). V tomto směru je třeba vycházet zejména z projektové dokumentace, povolení záměru, územního plánu (povolený typ zástavby).

Novela neobsahuje žádné speciální přechodné ustanovení ve vztahu k bytovým domům dokon-

čeným před 1. červencem 2025 nebo rozestavěným. Jde-li o daňové povinnosti nastalé od 1. července 2025, povaha stavby se vždy posuzuje podle způsobu zápisu v RÚIAN.

3.1.2. Stavba rodinného domu

Stavbou pro bydlení je podle § 48 odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty i nadále stavba rodinného domu. Změnila se však definice této stavby.

Od 1. července 2025 je rodinným domem podle § 48 odst. 3 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty pouze taková stavba, která je jako rodinný dům zapsána v RÚIAN.

Způsob zápisu stavby v RÚIAN by měl odpovídat stavebně-právnímu určení stavby, jak vyplývá z kolaudačního rozhodnutí (souhlasu), příp. jiných dokumentů, na základě kterých se zápis provádí. Nová právní úprava rovněž předpokládá, že stavba je užívána v souladu se svým stavebně-právním určením. Je-li skutečné stavebně-právní určení či faktické užívání stavby v rozporu se způsobem zápisu stavby v RÚIAN, není tato skutečnost s ohledem na právní jistotu plátců pro účely zákona o dani z přidané hodnoty relevantní.

Rodinným domem je tedy stavba zapsaná jako rodinný dům v RÚIAN, přestože by byla fakticky užívaná jako administrativní prostory. Rodinným domem naopak není stavba zapsaná v RÚIAN jako stavba pro rodinnou rekreaci, přestože fakticky slouží bydlení.

Pokud skutečný stav neodpovídá způsobu zápisu stavby v RÚIAN, je i zde na vlastníkově stavby, aby uvedl údaje do souladu se skutečností.

V případě, že se jedná o výstavbu, tj. o stavbu nedokončenou, rodinným domem je pouze taková stavba, u které lze důvodně předpokládat, že bude do RÚIAN jako rodinný dům zapsána (viz § 48 odst. 3 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty). V tomto směru je třeba vycházet zejména z projektové dokumentace, povolení záměru, územního plánu (povolený typ zástavby).

Novela obsahuje speciální přechodné ustanovení²⁹⁾ navazující na změnu ve vymezení rodinných domů ve stavebním právu od 1. července 2023³⁰⁾, která se týká rodinných domů s třetím nadzemním podlažím ustoupeným od vnějšího líce obvodové stěny budovy orientované k uliční čáře alespoň o dva metry. Za stavbu rodinného domu se považují rovněž výše uvedené stavby, které nebyly rodinným domem podle starého stavebního zákona, jsou rodinným domem podle nového stavebního zákona, ale jsou zapsány do katastru nemo-

vitostí (a tedy i RÚIAN) postupem podle právních předpisů účinných přede dnem nabytí účinnosti nového stavebního zákona.

Jde o jediné speciální přechodné ustanovení ve vztahu k rodinným domům.

Obdobně jako u bytových domů tedy platí, že pro daňové povinnosti nastalé od 1. července 2025 se povaha stavby, s výjimkou uvedenou výše, posuzuje podle způsobu zápisu v RÚIAN.

3.1.3. Stavba, která slouží k využití stavby bytového nebo rodinného domu

Stavbou pro bydlení je podle § 48 odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty stavba, která slouží k využití stavby bytového nebo rodinného domu a která je zřízena na pozemku, který se stavbou bytového nebo rodinného domu tvoří funkční celek (tzv. obslužné stavby).

Může se jednat například o garáž využívanou spolu s rodinným domem, dále zahradní altány, kůlny, skladové prostory pro dům, podzemní stavby, čističky odpadních vod sloužící domu, stavby pro tepelná čerpadla, přípojky na veřejné rozvodné sítě a kanalizace ve vlastnictví majitele rodinného domu nebo bytového domu, studny, bazény, zpevněné plochy k parkování apod.

Obslužná stavba se však musí nacházet na pozemku tvořícím funkční celek se stavbou bytového nebo rodinného domu a musí být užívána ke stejnému hospodářskému účelu jako stavba bytového či rodinného domu.

Pozemkem tvořícím funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí je nejen pozemek zastavěný takovou stavbou, ale rovněž pozemek, který slouží k plnění funkce stavby nebo pozemek, který je spolu se stavbou užíván. Zpravidla tvoří takové pozemky souvislý celek bez přerušení. Funkční celek však mohou tvořit pozemky objektivně a nepochybně sloužící provozu a funkci stavby i v případě, že se nacházejí na pozemku prostorově odděleném od pozemku s danou stavbou (například příjezdovou cestou). Pro naplnění definice funkčního celku není (s výjimkou sítě technické infrastruktury) překážkou ani oddělené vlastnictví stavby a pozemku. Pozemek ve funkčním celku se stavbou tak může tvořit i pozemek využívaný vlastníkem domu ke skladování dřeva k vytápění, který má vlastník rodinného domu pronajatý od třetí osoby.

Funkční celek nemohou tvořit nemovité věci s rozdílným účelovým určením. Z pohledu daně z přidané hodnoty pak existují pouze dva druhy účelového určení – pro bydlení a jiné. Pokud se

jedná například o rodinný dům, k němuž náleží stodola, přičemž rodinný dům je využíván k bydlení a stodola ke skladování dřeva na topení v rodinném domě, je rovněž stodola určena z pohledu svého účelového určení k bydlení. Pokud by však byla stodola využívána k podnikání (např. jako dílna řemeslníka), nemůže být stodola v takovém případě považována za stavbu pro bydlení ve smyslu § 48 odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty, neboť z pohledu svého účelového určení neslouží k bydlení.

3.1.4. Obytný prostor

Stavbou pro bydlení je podle § 48 odst. 1 písm. d) zákona o dani z přidané hodnoty obytný prostor. V případě obytného prostoru se definice obsažená v § 48 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty oproti předchozí právní úpravě věcně nezměnila. Obytným prostorem je tak soubor místností, popřípadě jedna obytná místnost³¹⁾, které svým stavebně-technickým uspořádáním a vybavením splňují požadavky na trvalé bydlení a jsou k tomuto účelu určeny.

Stavebně-technické uspořádání by mělo být dáno účelovým určením prostoru. Účelové určení by mělo vyplývat ze stavebně-právního určení³²⁾ daného prostoru. Shodně jako v případě bytových a rodinných domů právní úprava zákona o dani z přidané hodnoty předpokládá, že obytný prostor je užíván v souladu se svým stavebně-právním určením. Faktické užívání obytného prostoru proto není pro účely zákona o dani z přidané hodnoty relevantní, pokud je v rozporu se stavebně-právním určením prostoru.

Pro naplnění definice obytného prostoru musejí být obě podmínky, tedy stavebně-technické uspořádání a účelové určení prostoru, splněny zároveň. Pokud se jedná například o místnost pro ubytování zákazníků nacházející se ve stavbě ubytovacího zařízení (dle RÚIAN), nelze na takovou místnost nahlížet jako na obytný prostor pro účely daně z přidané hodnoty, neboť předmětná místnost není určena pro trvalé bydlení. To platí i v případě, že by daná místnost fakticky splňovala stavební a technické požadavky kladené na trvalé bydlení. Pokud by se ve stavbě ubytovacího zařízení nacházel byt správce a šlo by o prostor, který je stavebně-právně určen k trvalému bydlení, bude se jednat o obytný prostor ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty. Příslušná informace by měla být uvedena v projektové dokumentaci stavby.

Pojem obytný prostor není totožný s pojmem

jednotka. Obytný prostor může a nemusí být jednotkou. V případě jednotky pak není vzhledem k výše uvedené definici rozhodující, jakým způsobem je zapsána v katastru nemovitostí. Definici obytného prostoru proto nesplní jednotky, které jsou sice v katastru nemovitostí zapsány jako jednotky bytové a jsou k bydlení fakticky užívány, pokud svým stavebně-technickým uspořádáním nespĺňují požadavky na trvalé bydlení. Tímto je zajištěn shodný přístup k obytným prostorům, které jsou a které nejsou vymezeny jako jednotky. Pro posouzení, zda je daný prostor určen pro trvalé bydlení, je i nadále irelevantní skutečnost, že je možné v předmětném prostoru mít trvalé bydliště³³⁾.

3.1.5. Místnost užívaná spolu s obytným prostorem
Stavbou pro bydlení je podle § 48 odst. 1 písm. e) zákona o dani z přidané hodnoty rovněž místnost užívaná spolu s obytným prostorem, která se nachází ve stejné stavbě pevně spojené se zemí. Typicky může jít o komory či sklepy využívané společně s obytným prostorem, umístěné mimo něj, avšak ve stejné stavbě. Pro naplnění definice není vyžadováno, aby daná místnost byla užívána pouze s jedním konkrétním obytným prostorem, může tedy například jít o sušárnu či garáž, která je využívána s vícero obytnými prostory současně.

3.2. Stavby pro sociální bydlení

Stavby pro sociální bydlení vymezené v § 48a zákona o dani z přidané hodnoty lze rozlišit na stavby vymezené podle druhu a stavby vymezené podle účelu užívání.

Mezi stavby pro sociální bydlení vymezené podle druhu patří shodné kategorie staveb jako v případě staveb pro bydlení (viz bod 3.1.). Věcné změny v definici staveb pro bydlení v § 48 zákona o dani z přidané hodnoty se tak promítají rovněž do vymezení staveb pro sociální bydlení.

Aby se však jednalo o stavbu pro sociální bydlení, nesmí podlahová plocha dané stavby překračovat stanovenou maximální hodnotu, případně musí být dodržen stanovený poměr podlahových ploch určených pro bydlení a pro jiné účely.

Stavby pro sociální bydlení vymezené podle účelu jsou stavby využívané pro účely vyjmenované v § 48a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty (např. zařízení sociálních služeb poskytující pobytové služby podle zákona upravujícího sociální služby a další). Novelou byla kategorie staveb pro sociální bydlení rozšířena o víceúčelové stavby splňující požadavky na poměr podlahových ploch, které

slouží sociálním a jiným účelům.

Novela neobsahuje žádné speciální přechodné ustanovení ve vztahu ke stavbám dokončeným před 1. červencem 2025 nebo rozestavěným. Jde-li o daňové povinnosti nastalé od 1. července 2025, povaha stavby se vždy posuzuje podle právní úpravy účinné od 1. července 2025. Způsob výpočtu podlahových ploch pro účely naplnění definice stavby pro sociální bydlení je s účinností od 1. července 2025 stanoven Vyhláškou o výpočtu podlahové plochy.

Vyhláška sjednocuje pravidla pro výpočet podlahových ploch u všech typů staveb. V důsledku toho dochází k věcným změnám při výpočtu podlahové plochy. Nová pravidla proto mohou vést k tomu, že od 1. července 2025 bude v některých případech za stavbu pro sociální bydlení považována i stavba, která byla do 30. června 2025 stavbou pro bydlení, či naopak.

3.2.1. Obytný prostor pro sociální bydlení

Obytným prostorem pro sociální bydlení je v souladu s § 48a odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty a § 48a odst. 5 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty obytný prostor, jehož podlahová plocha nepřesahuje 120 m².

Obytný prostor pro sociální bydlení musí v první řadě naplňovat definici obytného prostoru uvedenou v § 48 odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty (viz bod 3.1.4.). Obytným prostorem pro sociální bydlení tak nemůže být prostor, kterým svým stavebně-technickým uspořádáním nespĺňuje požadavky na trvalé bydlení a není k tomu účelu určen (např. ubytovací jednotka, ateliér jako nebytový prostor), přestože jeho podlahová plocha nepřesahuje 120 m² a je fakticky využíván k bydlení.

Podlahovou plochou obytného prostoru pro sociální bydlení je třeba rozumět součet podlahových ploch všech místností a prostorů, které se nacházejí uvnitř tohoto obytného prostoru.

Do hodnoty podlahové plochy obytného prostoru podle § 48a odst. 5 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty se však nezapočítává podlahová plocha místností využívaných spolu s tímto obytným prostorem, které se sice nacházejí ve stejné stavbě pevně spojené se zemí, ale které se nacházejí mimo dotčený obytný prostor. To znamená, že nejsou s tímto obytným prostorem fakticky propojeny, a to i pokud mají s obytným prostorem společnou jednu nebo více stěn (např. komora přístupná pouze samostatně ze společných částí domu, garáž, sklep a podobné místnosti v přízemí či v podzemní části stavby, sušárna, kočárkárna či

obdobné místnosti, které patří do společných částí domu).

Při výpočtu podlahové plochy pro účely daně z přidané hodnoty se postupuje u všech obytných prostorů stejně, tj. není podstatné, zda obytný prostor je či není vymezen jako jednotka. Pravidla pro výpočet podlahové plochy jsou upravena Vyhláškou o výpočtu podlahové plochy.

3.2.2. Místnost užívaná spolu s obytným prostorem pro sociální bydlení

Stavbou pro sociální bydlení je podle § 48a odst. 5 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty rovněž místnost užívaná spolu s obytným prostorem pro sociální bydlení za podmínky, že se nachází ve stejné stavbě pevně spojené se zemí.

Místnost musí být v tomto případě užívána s jedním nebo více obytnými prostory pro sociální bydlení, což znamená, že podlahová plocha žádného z obytných prostorů, se kterými je místnost užívaná, nesmí přesahovat 120 m². Typicky může jít opět o komory či sklepy využívané společně s obytným prostorem pro sociální bydlení, umístěné mimo něj, avšak ve stejné stavbě. Podlahová plocha místnosti využívané spolu s obytným prostorem (tj. například sklepa či komory) sama o sobě nemá vliv na klasifikaci daného obytného prostoru coby sociálního, neboť se do jeho podlahové plochy nezapočítává.

Sklep využívaný spolu s bytovou jednotkou, která je obytným prostorem o podlahové ploše 50 m², tak bude obytným prostorem pro sociální bydlení, protože bytová jednotka je z důvodu své podlahové plochy obytným prostorem pro sociální bydlení.

Sklep využívaný spolu s bytovou jednotkou, která je obytným prostorem o podlahové ploše 130 m², nebude obytným prostorem pro sociální bydlení, protože ani bytová jednotka není z důvodu své podlahové plochy obytným prostorem pro sociální bydlení.

Správné rozlišení, který prostor je obytným prostorem pro sociální bydlení a který není, je zásadní pro naplnění definice stavby bytového domu pro sociální bydlení.

Pravidla pro výpočet podlahové plochy místnosti vyplývající z Vyhlášky o výpočtu podlahové plochy se vztahují i na místnost užívanou spolu s obytným prostorem pro sociální bydlení.

3.2.3. Stavba bytového domu pro sociální bydlení

Stavbou pro sociální bydlení je podle § 48a odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty stavba

bytového domu, v níž je více než polovina podlahové plochy tvořena obytným prostorem pro sociální bydlení.

Aby se mohlo jednat o bytový dům pro sociální bydlení, stavba musí primárně naplňovat definici bytového domu, tj. musí být takto zapsána v RÚIAN (viz bod 3.1.1.). U takové stavby je pak důvodné zkoumat podlahovou plochu prostorů pro sociální bydlení. Stavba zapsaná v RÚIAN jako stavba víceúčelová proto nemůže naplnit definici bytového domu pro sociální bydlení, byť by více než polovina její podlahové plochy byla fakticky tvořena obytným prostorem pro sociální bydlení. Pro účely posouzení, zda stavba zapsaná v RÚIAN jako bytový dům, je bytovým domem pro sociální bydlení, je nezbytné určit celkovou podlahovou plochu stavby bytového domu a podlahovou plochu obytných prostorů pro sociální bydlení, které se v něm nacházejí. Oproti právní úpravě účinné do 30. června 2025 může bytový dům pro sociální bydlení zahrnovat i obytný prostor s podlahovou plochou přesahující 120 m². Platí však, že obytné prostory pro sociální bydlení, tedy prostory do 120 m² (viz bod 3.2.1.) a místnosti spolu s nimi užívané (viz bod 3.2.2.), musí tvořit více než polovinu celkové podlahové plochy bytového domu. Pravidla pro výpočet podlahové plochy stavby a části stavby vyplývající z Vyhlášky o výpočtu podlahové plochy budou popsána v posledním dílu tohoto cyklu.

Příklad č. 20

Plátce vlastní stavbu zapsanou v RÚIAN jako bytový dům. Bytový dům má celkovou podlahovou plochu 2 400 m². Z toho 1 000 m² tvoří obytné prostory s podlahovou plochou do 120 m² a 100 m² tvoří sklepy a kočárkárna využívané výhradně s těmito obytnými prostory. 600 m² tvoří mezonetové byty s podlahovou plochou nad 120 m² a 400 m² tvoří kancelářské prostory. 200 m² tvoří společná garáž a 100 m² tvoří společné chodby a vstupní hala.

Do podlahové plochy obytných prostorů pro sociální bydlení se započítává podlahová plocha obytných prostorů do 120 m² a místností spolu s nimi využívaných nacházejících se ve stejné budově, tj. celkem 1 100 m² (obytné prostory do 120 m², sklepy a kočárkárna).

Podlahová plocha prostorů, které slouží výlučně jiným účelům, než je sociální bydlení, činí 1 000 m² (mezonety, kanceláře).

Společná garáž, společné chodby a vstupní hala jsou využívány společně s obytnými prostory pro

sociální bydlení i jinými prostory. Do podlahové plochy prostorů pro sociální bydlení je proto lze započítat pouze částečně, a to v rozsahu dle poměru podlahových ploch určených výhradně pro sociální bydlení (100 m²) a výhradně pro jiné účely (1 000 m²). Tento poměr činí 52,38 % (1 100/2 100). To znamená, že společné prostory v rozsahu 300 m² (společná garáž, chodby a vstupní hala) je možné do podlahové plochy obytných prostorů pro sociální bydlení započítat ve shodném rozsahu, tj. v rozsahu 157,14 m².

Podlahová plocha obytných prostorů pro sociální bydlení tedy činí 1 257,14 m², což je 52,38 % celkové podlahové plochy bytového domu. Bytový dům proto splňuje definici bytového domu pro sociální bydlení.

3.2.4. Stavba rodinného domu pro sociální bydlení
Stavbou rodinného domu pro sociální bydlení je podle § 48a odst. 1 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty stavba rodinného domu, jehož podlahová plocha nepřesahuje 350 m².

Aby se mohlo jednat o rodinný dům pro sociální bydlení, musí stavba primárně naplňovat definici rodinného domu pro bydlení, tj. musí být takto zapsána v RÚIAN (viz výše bod 3.1.2.). Pouze u takové stavby je důvodné zkoumat celkovou podlahovou plochu pro účely naplnění definice rodinného domu pro sociální bydlení.

Na výpočet celkové podlahové plochy rodinného domu se použijí pravidla vyplývající z Vyhlášky o výpočtu podlahové plochy.

3.2.5. Stavby pro sociální bydlení z hlediska účelu

Za stavby pro sociální bydlení se považují rovněž stavby využívané pro účely vyjmenované v § 48a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty (např. některá školská zařízení, internáty, zařízení sociálních služeb a další). Tyto stavby nelze posuzovat podle způsobu zápisu stavby v RÚIAN (tedy podle druhu stavby), protože jsou evidovány například se způsobem využití „objekt občanské vybavenosti“. Rozhodující je proto účel využití stavby.

V praxi mají tyto stavby často smíšený charakter, kdy například v domově pro seniory (zařízení sociálních služeb dle § 48a odst. 2 písm. b) zákona o dani z přidané hodnoty) se v přízemí nachází kavárna, kadeřnictví apod.

Novelou byla proto definice staveb pro sociální bydlení rozšířena o stavby se smíšeným účelem užívání, pokud u nich převládá využití pro sociální účely. Za stavbu pro sociální bydlení se podle nové právní úpravy považuje i taková stavba, u níž

součet podlahové plochy prostorů využívaných pro sociální účely (viz § 48a odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty) a podlahové plochy obytných prostorů pro sociální bydlení (tedy obytných prostorů do 120 m² a spolu s nimi užívaných místností, viz body 3.2.1. a 3.2.2.) činí více než polovinu celkové podlahové plochy stavby.

Do tohoto součtu se podle ustanovení § 48a odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty započítává i podíl podlahových ploch společných částí domu s těmito prostory spojený.

Pro výpočet podlahových ploch se použijí pravidla vyplývající z Vyhlášky o výpočtu podlahové plochy.

Příklad č. 21

Plátce vlastní polyfunkční stavbu o celkové podlahové ploše 1 600 m². Stavba zahrnuje prostory domova pro seniory (750 m²), prádelnu určenou výhradně pro tento domov (100 m²), obytný prostor pro sociální bydlení (50 m²), kavárnu (200 m²), lékárnu (200 m²), prodejnu potravin (200 m²) a společné prostory typu vstupní hala a chodby (100 m²).

Do podlahové plochy obytných prostorů pro sociální bydlení se započítává podlahová plocha domova pro seniory, podlahová plocha prádelny a podlahová plocha obytného prostoru pro sociální bydlení, tj. celkem 900 m².

Podlahová plocha prostorů, které slouží výlučně k jiným účelům než sociálnímu bydlení, činí 600 m² (kavárna, lékárna, prodejna potravin).

Společné prostory (vstupní hala, chodby) se do podlahové plochy prostorů pro sociální bydlení započítávají pouze částečně, a to v rozsahu odpovídajícím poměru podlahových ploch prostorů určených výhradně pro sociální bydlení (900 m²) a výhradně pro jiné účely (600 m²).

Tento poměr činí 60 % (tj. 900/1 500). To znamená, že společné prostory v rozsahu 100 m² se do podlahové plochy obytných prostorů pro sociální bydlení započítají ve shodném rozsahu, tj. v rozsahu 60 m².

Celková plocha obytných prostorů pro sociální bydlení tvoří 960 m², tj. 60 % celkové podlahové plochy stavby. Polyfunkční stavba proto splňuje definici stavby pro sociální bydlení.

3.2.6. Obslužné stavby

Stavbou pro sociální bydlení je podle § 48a odst. 4 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty rovněž stavba, která slouží výhradně k využití stavby bytového domu pro sociální bydlení, rodinného

domu pro sociální bydlení nebo stavby, která je stavbou pro sociální bydlení z hlediska svého účelu. Zároveň musí být zřízena na pozemku, který tvoří s touto stavbou funkční celek (tzv. obslužné stavby).

Obvykle se jedná o garáže, kotelny a další obdobné stavby. Aby daná obslužná stavba byla považována za stavbu pro sociální bydlení, musí jako celek sloužit výhradně k využití stavby pro sociální bydlení (např. stavby bytového domu pro sociální bydlení). To znamená, že obslužná stavba musí sloužit k využití jedné či vícero staveb pro sociální bydlení, nikoli však k využití jiných staveb.

Kotelna, která se nachází na pozemku tvořícím funkční celek se stavbou bytového domu pro sociální bydlení, je stavbou pro sociální bydlení, pokud zajišťuje dodávky teplé vody pouze pro tento bytový dům. Kotelna by se považovala za stavbu pro sociální bydlení i v případě, že by zajišťovala dodávky teplé vody pro dva bytové domy pro

sociální bydlení. Pokud kotelna zásobuje teplou vodou nejen bytový dům pro sociální bydlení, ale rovněž mateřskou školu, pak se kotelna nepovažuje za stavbu pro sociální bydlení, protože ani mateřská škola není stavbou pro sociální bydlení. Výhradní využití se posuzuje z hlediska hlavního účelového určení obslužné stavby. Pokud je například na kotelně využívané spolu s bytovým domem pro sociální bydlení umístěna reklama třetí osoby, platí, že kotelna z hlediska své funkce slouží výhradně k využití stavby bytového domu pro sociální bydlení.

Samotná velikost podlahové plochy obslužné stavby není relevantní pro posouzení, zda jde o stavbu pro sociální bydlení, protože charakter obslužné stavby coby stavby pro sociální bydlení závisí na skutečnosti, zda „hlavní“ stavba, k jejímuž využití obslužná stavba slouží, je sama o sobě stavbou pro sociální bydlení.

²⁷⁾ *Veřejný dálkový přístup k datům RÚIAN.*

²⁸⁾ *Viz § 10 Vyhlášky o RÚIAN.*

²⁹⁾ *Viz čl. II Přejícná ustanovení, bod 11 Novely.*

³⁰⁾ *Viz rozšíření kategorie rodinných domů ve smyslu definice obsažené v § 13 písm. c) nového stavebního zákona.*

³¹⁾ *Místností se rozumí prostorově uzavřená část stavby vymezená podlahou, stropem nebo střešní konstrukcí a pevnými stěnami, viz § 1 Vyhlášky o výpočtu podlahové plochy.*

³²⁾ *Stavebně-právní určení prostoru vychází ze stavebních předpisů a je dáno např. stavebním povolením, povolením záměru či kolaudačním rozhodnutím.*

³³⁾ *Viz § 10 zákona č. 133/2000 Sb., o evidenci obyvatel a o rodných číslech, ve znění pozdějších předpisů.*

K procesním podmínkám přezkumného řízení

Rozhodnutí o komplikovaném případě bylo nedávno vydáno Nejvyšším správním soudem ve věci přiznání úroků z neoprávněného jednání správce daně. Přestože řízení bylo vráceno Krajskému soudu v Brně a bude tak pokračovat, již nyní lze závěry NSS zobecnit. Nový výklad právních předpisů sice nezakládá rozpor předchozích rozhodnutí s právními předpisy, nemůže být důvodem k zahájení přezkumného řízení a zároveň žalobu k městskému soudu nelze považovat za úkon, který „otevřel“ řízení o úroku před daňovými orgány. Pokud však obecný soud založí svou argumentaci výlučně na tom, že v projednávané věci nebyly splněny podmínky pro nařízení přezkumného řízení podle § 121 odst. 1 daňového řádu, Nejvyšší správní soud má za to, že takové posouzení krajskému soudu v této fázi již nenáleží. Jestliže strana sporu závěry rozhodnutí o nařízení přezkumu samostatnou žalobou nenapadne, ač tak mohla učinit, nelze tyto závěry zpochybňovat v navazujícím řízení o žalobě proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení a ani krajský soud nemůže podmínky pro nařízení přezkoumání hodnotit.

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Viktora Kučery a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Jakuba Camrdy v právní věci žalobkyně: VEMEX s. r. o., se sídlem Evropská 2591/33e, Praha, zast. JUDr. Janem Procházkou, LL.M., advokátem se sídlem Pobřežní 648/1a, Praha, proti žalovanému: Generální finanční ředitelství, se sídlem Lazarská 15/7, Praha, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2025, č. j. 62 Af 13/2024-198, takto:

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 11. 2025, č. j. 62 Af 13/2024-198, se ruší a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku, kterým Krajský soud v Brně (dále též „krajský soud“) zrušil jednak odvolací rozhodnutí stěžovatele ze dne 23. 1. 2024, č. j. 69774/23/7600-40133-051278, vydané v přezkumném řízení ve věci výše úroku z neoprávněného jednání správce daně, a dále též jemu předcházející rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 4. 2023, č. j. 13570/23/5100-41456-710158, a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

[2] Rozhodnutím ze dne 7. 2. 2019, č. j. 22425/19/4300-12715-050553, přiznal Specializovaný finanční úřad žalobkyni úrok ve výši 30 957 392 Kč z neoprávněného jednání správce

daně podle § 254 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) – a to konkrétně z důvodu neoprávněného vymáhání DPH za zdaňovací období prosinec 2014 a leden až květen 2015 na základě

**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

Díl VIII. 

SPV | SPOLEČNOSTI PRO VÁS | PRODEJ A ZAKLADÁNÍ SPOLEČNOSTÍ  

EKONOMICKÝ SOFTWARE **#1**

POHODA

zajišťovacích příkazů ze dne 30. 10. 2015. Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 4. 3. 2020, č. j. 9463/20/5100-41454-711974 (dále též „rozhodnutí o úroku“) zamítlo odvolání žalobkyně a potvrdilo prvostupňové rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu. Řízení o žalobě proti tomuto rozhodnutí je vedeno u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 17 Af 19/2020; toto soudní řízení je aktuálně přerušeno kvůli podnětu Odvolacího finančního ředitelství k přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí o úroku, kterému stěžovatel vyhověl.

[3] Rozhodnutím ze dne 25. 7. 2022, č. j. 45433/22/7700-30132-109459, stěžovatel nařídil přezkoumání rozhodnutí o úroku z důvodu změny judikaturního výkladu rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2020, č. j. 3 Afs 155/2019-40, podle něhož § 254 odst. 2 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) upravuje nikoli jen (zvláštní) daňovou sazbu ve dvojnásobné výši oproti „standardní“ sazbě, ale stanoví též úrokové období. Proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání podala žalobkyně odvolání, které Ministerstvo financí rozhodnutím ze dne 15. 11. 2022, č. j. MF-26601/2022/3902-4, zamítlo a potvrdilo napadené rozhodnutí stěžovatele. Proti tomuto rozhodnutí žalobkyně žalobu nepodala.

[4] Odvolací finanční ředitelství tedy provedlo přezkumné řízení, v němž vydalo podle § 123 odst. 5 daňového řádu výše uvedené rozhodnutí ze dne 17. 4. 2023, jímž změnilo rozhodnutí o úroku tím způsobem, že snížilo celkovou výši přiznaného úroku na 16 702 223 Kč, když dvojnásobnou úrokovou sazbu aplikovalo ve světle shora zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu na kratší období (správce daně vedení exekučního řízení zastavil, jakmile žalobkyně vymáhanou částku DPH uhradila, a následně měl tedy žalobkyni náležet úrok pouze poloviční). Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, o němž stěžovatel rozhodl už zmíněným rozhodnutím ze dne 23. 1. 2024, kterým napadené rozhodnutí změnil – a to tak, že opravil chybu v čísle jednacím rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu a doplnil výrok o údaj o splatnosti rozdílu mezi přiznanými úroky ve výši 14 255 169 Kč; věcně tak stěžovatel rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství vydané v přezkumném řízení potvrdil.

2. Rozhodnutí krajského soudu

[5] Proti odvolacímu rozhodnutí stěžovatele podala žalobkyně žalobu, kterou krajský soud shledal důvodnou a napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, kterému předcházelo, zrušil podle § 78 odst. 1 a 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

[6] Jedinou otázkou, kterou se krajský soud zabýval, bylo splnění podmínek pro nařízení přezkumného řízení podle § 121 daňového řádu. Dospěl přitom k závěru, že podmínky splněny nebyly. Důvodem pro nařízení přezkumného řízení byla změna judikatury Nejvyššího správního soudu po právní moci rozhodnutí o úroku, přičemž se jednalo o změnu v neprospěch žalobkyně. S odkazem na rozsáhlou judikaturu Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu dospěl krajský soud k závěru, že nový právní výklad by mohl být přijat pouze tehdy, pokud by se jednalo o vlastní předmět probíhajícího řízení. V tomto případě ve věci existovalo pravomocné rozhodnutí (rozhodnutí o úroku), a tedy řízení před daňovými orgány neprobíhalo. Nový výklad právních předpisů nezakládá rozpor předchozích rozhodnutí s právními předpisy, a tudíž nemůže být důvodem k zahájení přezkumného řízení. Žalobu k Městskému soudu v Praze nelze považovat za úkon, který „otevřel“ řízení o úroku před daňovými orgány. Zbylou částí žaloby (věcnými námitkami proti rozhodnutí stěžovatele, jež souvisely s výší úrokové sazby, resp. dobou úročení) se krajský soud nezabýval, jelikož zrušil rozhodnutí stěžovatele a rovněž Odvolacího finančního ředitelství s tím, že přezkumné řízení nemělo být vůbec vedeno. Podle krajského soudu nařídil stěžovatel přezkumné řízení v rozporu s § 121 daňového řádu, a proto je nezákonné i žalobou napadené rozhodnutí, které bylo v rámci tohoto přezkumného řízení vydáno; k tomu odkázal krajský soud na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 8. 2016, č. j. 5 As 203/2025-141 (pozn. zdejšího soudu: správně se zjevně jedná o rozsudek pod č. j. 5 As 203/2015-141).

3. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[7] Stěžovatel proti rozsudku krajského soudu podal kasační stížnost z důvodu nesprávného právního posouzení krajským soudem a navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil

a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatel nejprve uvedl, že žalobkyně podala žalobu proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení. Proti samotnému nařízení přezkumu se sice žalobkyně odvolala, proti zamítavému rozhodnutí Ministerstva financí však žalobu nepodala. Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom vyplývá, že proti rozhodnutí o nařízení přezkumu žaloba přípustná je. V navazujícím (řetězcím) aktu, kterým rozhodnutí v přezkumném řízení je, pak již není možné napadat otázky, které bylo možné napadnout před soudem již dříve.

[9] Dále se stěžovatel vymezil proti závěrům krajského soudu ohledně podmínek, za nichž je možné považovat řízení za probíhající („otevřené“), včetně toho, že nemohl nařídit přezkum na základě změny judikatury v neprospěch žalobkyně.

[10] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti nejprve namítla, že argumentace stěžovatele ohledně toho, že žalobkyně měla podat žalobu ve věci nařízení přezkumu, je procesně opožděná. Tuto argumentaci měla uplatnit již v reakci na odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí v přezkumném řízení (tj. v žalobou napadeném rozhodnutí), nikoliv až v kasační stížnosti. Zároveň poukázala na usnesení Krajského soudu v Ostravě ze dne 17. 9. 2015, č. j. 22 Af 29/2013-40, podle něhož se rozhodnutím o nařízení přezkumu pouze upravuje vedení řízení, a tudíž proti němu není žaloba přípustná. Zároveň žalobkyně uvedla, že stěžovatel při nařízení přezkumu podrobně nehodnotil konkrétní skutkové okolnosti případu, ale pouze provedl předběžné posouzení věci, na základě kterého přezkum nařídil. Žalobkyně proto setrvala na tom, že zákonnost nařízení přezkumu měl posuzovat krajský soud na základě žaloby v projednávané věci.

4. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud (NSS) nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a za stěžovatele jedná jeho pověřený zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel

přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k následujícímu závěru.

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Krajský soud založil svou argumentaci výlučně na tom, že v projednávané věci nebyly splněny podmínky pro nařízení přezkumného řízení podle § 121 odst. 1 daňového řádu. Nejvyšší správní soud však má za to, že takové posouzení krajskému soudu v této fázi již nenáleželo.

[14] Rozhodnutí o nařízení přezkumu (respektive rozhodnutí o odvolání proti tomuto nařízení) je rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s. Tento závěr vychází z dlouhodobé judikatury Nejvyššího správního soudu, který jej vyslovil prvně v rozsudku ze dne 19. 10. 2006, č. j. 1 Afs 21/2006-52. Přestože se jednalo o výklad k § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, jedná se o závěr přenositelný též do současné právní úpravy ve smyslu § 121 daňového řádu. To vyplývá z navazující rozhodovací praxe zdejšího soudu; srov. blíže např. rozsudek ze dne 18. 6. 2010, č. j. 2 Afs 7/2010-84, či rozsudek ze dne 6. 4. 2017, č. j. 9 Afs 257/2016-62, v němž mj. NSS konstatoval: „Jestliže tedy instančně vyšší správce daně nařídí přezkum rozhodnutí o stanovení daně, a to rozhodnutím, v němž se závazně vyslovuje o protiprávnosti rozhodnutí původního, nebo o podstatných vadách řízení, jež mu předcházely, zasahuje tím do právní sféry daňového subjektu. Tento zásah je o to důraznější, že prolamuje právní moc původního rozhodnutí, tj. ve smyslu § 123 odst. 4 daňového řádu má rozhodnutí o nařízení přezkumu odkladné účinky vůči rozhodnutí přezkoumávanému; v důsledku toho nastává v právní sféře daňového subjektu nejistota ohledně výše jeho daňové povinnosti“ (bod [27]).

[15] Nic na tom nemění ani žalobkyni odkazované usnesení Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 29/2013-40, podle kterého se jedná pouze o rozhodnutí, kterým se upravuje vedení řízení, a tudíž proti němu není žaloba přípustná. Tento názor zůstal v rozhodovací praxi správních soudů osamocen, když byl následován pouze usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 14. 9. 2016, č. j. 62 Af 106/2014-119, které však bylo zrušeno již výše citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 257/2016-62. Lze tak jednoznačně uzavřít, že rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí podle § 121 odst. 1 daňového řádu je rozhodnutím podle § 65 odst. 1 s. ř. s., a tudíž je proti němu přípustná žaloba.

[16] Žalobkyně ovšem této možnosti nevyužila. Proti rozhodnutí o nařízení přezkumu sice podala odvolání, po jeho zamítnutí však příslušnou přípustnou správní žalobu už nepodala. Tím krajskému soudu znemožnila posuzování naplnění podmínek pro nařízení přezkumu v projednávané věci. Jak totiž Nejvyšší správní soud výslovně uvedl v odůvodnění rozsudku ze dne 15. 10. 2015, č. j. 8 Afs 9/2015-61, bod [39]: „Je-li přitom proti rozhodnutí o povolení či nařízení přezkoumání přípustná žaloba podle § 65 s. ř. s., nemůže se soud v řízení o žalobě proti rozhodnutí o výsledku přezkoumání zabývat podmínkami pro nařízení přezkoumání (srov. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 7/2010-84).“ Tentýž závěr potvrdil NSS rovněž v rozsudku ze dne 24. 1. 2018, č. j. 6 Afs 215/2017-40, ve kterém konstatoval: „Pokud zde existovalo rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 65 s. ř. s., proti němuž byla přípustná příslušná žaloba, nelze její nepodání nahradit tím, že proti následnému rozhodnutí, které z tohoto předchozího rozhodnutí vychází, bude podána žaloba, která bude suplovat předchozí žalobu.“ Z toho vyplývá, že podmínky pro nařízení přezkumu již v této fázi krajský soud hodnotit nemohl.

[17] Nutno znovu zdůraznit, že rozhodnutí o nařízení přezkumu je samostatně přezkoumatelné a přezkumné rozhodnutí by bez něj nemohlo existovat. Jedná se tudíž o tzv. řetězcí správní akty. Pro ty v obecné rovině platí, že v navazujícím řetězcím aktu nelze napadat ty otázky, které bylo možno podrobit přezkumu v žalobě proti aktu předcházejícímu – zde proti rozhodnutí o nařízení přezkumu (srov. shodně KÜHN, Z., KOUCUREK, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer, 2019, s. 609, z něhož v obdobné věci týkající se přezkumného rozhodnutí navazujícího na rozhodnutí o nařízení přezkumu rozhodnutí vydaného dle § 124 daňového řádu, tj. v řízení směřujícím k uspokojení navrhovatele ve správním soudnictví, vycházel NSS v rozsudku ze dne 3. 3. 2023, č. j. 8 Afs 60/2021-43). Opačný závěr by vedl k popření smyslu možnosti bránit se proti rozhodnutí o nařízení přezkumu před správními soudy.

[18] Tomu ostatně odpovídá i judikatura Nejvyššího správního soudu vztahující se k procesní situaci před závěrem přijatým v rozsudku NSS č. j. 1 Afs 21/2006-52 (tj. před konstatováním, že rozhodnutí o nařízení přezkumu je rozhodnutím ve smyslu

§ 65 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud totiž v rozsudku ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 130/2004-70, č. 1473/2008 Sb. NSS, mj. uvedl, že pro posouzení rozsahu, v jakém bude přezkoumáváno konečné rozhodnutí vydané v rámci daňového řízení, je nezbytné zohlednit skutečnost, zda daňový subjekt podal proti rozhodnutí správce daně, vůči kterému byl v omezeném rozsahu povolen přezkum dle § 55b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, správní žalobu. I když musela být jeho žaloba odmítnuta dle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (jednalo se o výklad učiněný před přijetím právních závěrů rozsudku NSS č. j. 1 Afs 21/2006-52), měla tato procesní aktivita daňového subjektu za následek jeho možnost namítat v žalobě proti konečnému rozhodnutí veškeré námitky proti daňovému řízení jako celku. V opačném případě by docházelo k možnosti duplicitního přezkumu rozhodnutí o přezkumu, jelikož by účastníci řízení měli možnost rozporovat před správními soudy splnění podmínek pro nařízení přezkumu jak žalobou proti samotnému rozhodnutí o nařízení přezkumu, tak i v rámci soudního přezkumu rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení. Krajský soud se tak podle Nejvyššího správního soudu otázkou splnění podmínek pro nařízení přezkumu zabývat nemohl.

[19] Jedná se o stejnou logiku, kterou ostatně Nejvyšší správní soud uplatnil i u otázky přípustnosti kasační stížnosti proti usnesení o neosvobození od soudních poplatků (resp. neustanovení zástupce). Rozšířený senát NSS zde dovedl následující – jelikož je proti neosvobození od soudního poplatku přípustný opravný prostředek (kasační stížnost), těžištěm přezkumu námitek směřujících proti usnesení o neosvobození od soudních poplatků musí být řízení o kasační stížnosti napadající toto usnesení. Pokud účastník řízení žádající o osvobození od soudních poplatků této možnosti nevyužil, nemůže důvody, pro které měl být osvobozen, uplatňovat v následné kasační stížnosti proti usnesení o zastavení řízení pro nezaplacení soudního poplatku (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 25. 5. 2021, č. j. Ars 3/2019-43, č. 4209/2021 Sb. NSS). Přestože v současné době se již výše uvedený postup neuplatní z důvodu novelizace soudního řádu správního provedené s účinností od 1. 1. 2026 zákonem č. 314/2025 Sb., podle něhož je kasační stížnosti proti usnesení o neosvobození od soudních poplatků nepřípustná [srov. §

104 odst. 3 písm. d) s. ř. s.], logika závěrů rozšířeného senátu zůstává zachovaná. Analogicky ji tak lze vztáhnout i na případ žalobkyně.

[20] Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že stěžovatel v kasační stížnosti nemožnost posouzení splnění podmínek pro nařízení přezkumu uplatnit mohl. Nejde o případ, kdy by došlo ke zrušení rozhodnutí správního (daňového) orgánu pro nepřezkoumatelnost, a ten by se až v rámci kasační stížnosti pokoušel zhojit tuto vadu řízení. To opravdu není možné, jak Nejvyšší správní soud konstatoval např. v rozsudku ze dne 13. 10. 2004, č. j. 3 As 51/2003-58: „Nedostatek odůvodnění rozhodnutí vydaného ve správním řízení nemůže být dodatečně zhojen případným podrobnějším rozbohem právní problematiky učiněným až v kasační stížnosti podané proti rozhodnutí soudu, jímž bylo správní rozhodnutí zrušeno jako nepřezkoumatelné pro nedostatky v odůvodnění.“ Skutečnost, že stěžovatel v žalobou napadeném odvolacím rozhodnutí – namísto prostého odkazu na nemožnost zkoumání podmínek nařízení přezkumu – věcně vypořádal námitky žalobkyně, na věci nic nemění. Přípustnost žaloby proti rozhodnutí o nařízení přezkumného řízení (a s ní spojená nutnost tuto žalobu uplatnit pro posouzení jeho zákonnosti) plyne ze soudních rozhodnutí vyhlášených dlouho před nařízením přezkumu v projednávané věci.

[21] Pokud žalobkyně tímto způsobem vytyčeným dostupnou a předvídatelnou judikaturou nepostupovala, a tedy samostatnou žalobu proti rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí o úroku nepodala, jde to k její tíži; viz obecně platnou právní zásadu *vigilantibus iura scripta sunt*, která vyžaduje od účastníka řízení pečlivou úvahu nad tím, v jakém rozsahu a jakým způsobem bude aktivně usilovat o ochranu svého práva, potažmo právní sféry – zde zasažené nejistotou ohledně výše přiznaného úroku pramenící z prolomení právní moci původního rozhodnutí, respektive obligatorního odkladného účinku dle § 123 odst. 4 daňového řádu, jak případně poukázal Nejvyšší správní soud ve shora citovaném odůvodnění rozsudku č. j. 9 Afs 257/2016-62 (k odkazu na zmíněnou zásadu analogicky srov. usnesení ze dne 4. 9. 2018, sp. zn. III. ÚS 1221/18, kterým Ústavní soud odmítl ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 215/2017-40).

[22] Lze tedy uzavřít, že nepodání žaloby pro-

ti rozhodnutí ve věci nařízení přezkumu podle § 121 daňového řádu nelze posléze dohánět v žalobě proti navazujícímu rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení a soud v řízení o této žalobě nemůže zkoumat splnění podmínek pro nařízení přezkumu. Nic na tom nemění ani odkaz krajského soudu na rozsudek č. j. 5 As 203/2015-141, v němž se NSS nezabýval zákonností rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení podle § 123 odst. 5 daňového řádu, které je předmětem nyní posuzované věci, nýbrž zákonností rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení podle § 97 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád; nejde tu o kvalitativně stejný problém, což je dáno rozdílnou právní úpravou, včetně toho, že se zahájením přezkumného řízení není spojen obligatorní odkladný účinek; k tomu srov. v podrobnostech odůvodnění rozsudku NSS ze dne 8. 3. 2018, č. j. 10 As 293/2016-51, zejména bod [10], dle něhož případný zásah do práv by v určitých případech mohlo vyvolat až rozhodnutí o pozastavení vykonatelnosti či jiných právních účinků přezkoumávaného rozhodnutí. Jednoduše vyjádřeno – nejde o srovnatelné situace, nehledě na to, že z odůvodnění krajským soudem odkazovaného rozsudku NSS č. j. 5 As 203/2015-141, jednoznačně plyne, že v daném případě byla žaloba ve věci zahájení přezkumného řízení podle § 94 a násl. správního řádu odmítnuta. To znamená, že žalobkyni v dané věci byl odepřen přístup k soudu, což je ovšem významně jiná situace oproti žalobkyni v nyní souzené věci; v ní žalobkyni přístup k soudu odepřen nebyl, naopak je zřejmé, že možnost přístupu k soudu měla, avšak nevyužila ji. Jestliže žalobkyně závěry rozhodnutí o nařízení přezkumu samostatnou žalobou nenapadla, ač mohla, nelze tyto závěry zpochybňovat v navazujícím řízení o žalobě proti rozhodnutí vydanému v přezkumném řízení a ani krajský soud nemohl podmínky pro nařízení přezkoumání hodnotit, jak bylo vysvětleno výše ve shodě s relevantní judikaturou.

[23] S ohledem na to, že Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že krajský soud nemohl hodnotit podmínky pro nařízení přezkumu, nezabýval se již další argumentací stěžovatele směřující k tomu, že tyto podmínky naplněny byly (tzn., že se v dané věci jednalo o probíhající či „otevřené“ řízení o úroku, u něhož bylo možno nařídit přezkum kvůli změně v judikatuře v neprospěch žalobkyně).

5. Závěr a náklady řízení

[24] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto napadený rozsudek krajského soudu s odkazem na § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán vysloveným právním názorem (§ 110 odst. 4 s. ř. s.), který lze ve stručnosti shrnout takto: krajský soud nemohl zkoumat splnění podmínek pro nařízení přezkumu. Úkolem krajského soudu v dalším řízení tak bude posoudit zbývající žalobní argumentaci z hlediska zákonnosti rozhodnutí vydaného v přezkumném řízení.

V této souvislosti Nejvyšší správní soud považuje za vhodné upozornit na věc postoupenou rozšířenému senátu NSS usnesením ze dne 23. 7. 2025, č. j. 9 Afs 123/2023-66, ve které se bude rozšířený senát zabývat otázkou určení splatnosti doměřené daně v dodatečných platebních výměrech, jež by mohla být právně významná i v nyní posuzované věci (splatnost daně je důležitá pro dobu úročení potažmo výpočet úroku).

[25] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).