

DAŇOVÝ MĚSÍČNÍK

10/2025

Aktualizační servis k daňové legislativě

Právní stav: 31. října 2025

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

Strana 2

■ **Základní legislativní přehled**

Strana 4

Stručně ke změnám a novinkám v předpisech týkajících se daní

■ **Daň z příjmů: Nad zdaňováním zaměstnaneckých benefitů**

Strana 12

Navyšování výhod na úkor mzdy může být obcházením zákona

■ **Daňový řád: Promíjení příslušenství daně**

Strana 15

Nový pokyn Generálního finančního ředitelství

■ **Daňová judikatura: Zdanění příjmů z prostituce**

Strana 34

Nejvyšší správní soud ukončil dlouholetý spor ve věci vyměření daně z příjmů

DanovyMesicnik.online



 Ekonomický software

POHODA

PŘEHLED VYDÁNÍ AKTUALIZAČNÍHO SERVISU PRO ROK 2025

1. / mimořádné vydání

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

2. / řádné vydání

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

3. / řádné vydání

- **Datum publikování:** 2. března 2025
- **Obsah servisu:** Daňový měsíčník za únor

Mimo pořadí

- **Datum publikování:** 12. března 2025
- **Obsah servisu:** Aktualizační list 01/2025

4. / řádné vydání

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

5. / mimořádné vydání

- **Datum publikování:** 25. dubna 2025
- **Obsah servisu:** E-booky Daňové zákony 2025 a Daň z příjmů 2025 v právním stavu k 1. květnu 2025 ke stažení

6. / řádné vydání

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

Mimo pořadí

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

7. / řádné vydání

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

DAŇOVÝ MĚSÍČNÍK 10 / 2025 (Aktualizační servis k daňové legislativě pro uživatele publikací řady Daňové zákony 2025)

© 2025 DonauMedia, s. r. o., Tallerova 4, Bratislava. Pište nám na e-mail: newsletter@newsletter.cz

Upozornění: Znění textů v této publikaci bylo prověřeno s veškerou dostupnou péčí, vydavatel ani prodejce však nepřebírají žádné záruky za eventuální škody vzniklé jejím použitím a neodpovídají tedy za to, pokud by na základě textů zveřejněných v této publikaci kdokoliiv konal nebo se zdržel konání a v souvislosti s tím mu vznikla jakákoliv škoda materiální nebo nemateriální povahy. Jediným rozhodujícím zněním zákonů v případě pochybností a sporů jsou texty ve Sbírce zákonů. Autorská práva k této publikaci jsou předmětem ochrany podle zákonů ČR a SR a vykonává je výhradně vydavatel. Rozmnožování a šíření jakýmkoliv způsobem celku nebo části této publikace bez výslovného písemného svolení vydavatele je zakázáno. Nerespektování práv vydavatele může vést k soudnímu postihu včetně povinnosti náhrady škody a/nebo trestního stíhání.

8. / řádné vydání

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

9. / mimořádné vydání

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

10. / mimořádné vydání

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

11. / mimořádné vydání

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

12. / řádné vydání

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

13. / mimořádné vydání

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

Mimo pořadí

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

14. / řádné vydání

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

15. / řádné vydání

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

16. / mimořádné vydání

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

17. / řádné vydání

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

ZÁKLADNÍ LEGISLATIVNÍ PŘEHLED

■ Předpisy publikované ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv

V přehledu jsou uvedeny všechny zákony, novely a další předpisy týkající se daní, které byly od 1. ledna 2025 do 31. října 2025 zveřejněny ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv.

Všechny změny proti předchozímu vydání Daňového měsíčníku 2025 (resp. nové předpisy za poslední měsíc) jsou v přehledu vyznačeny **modrou barvou**!

Zákon č. 24/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 65/2022 Sb., o některých opatřeních v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

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

■ **Obsah předpisu:** Věcná novela zákona. Zvláštní opatření v oblasti daní v souvislosti s ozbrojeným konfliktem na území Ukrajiny vyvolaným invazí vojsk Ruské federace týkající se odpočtu bezúplatného plnění od základu daně a osvobození od daně z příjmů byla prodloužena až do roku 2026. Pro fyzické osoby tedy platí, že za roky 2022 až 2026 mohou odečíst hodnotu darů, pokud splní podmínky stanovené v zákoně o daních z příjmů (§ 15 odst. 1). Tento odpočet lze uplatnit v daňovém přiznání na řádku 46 (ve zkráceném formuláři na řádku 25). Pro právnické osoby platí, že za zdaňovací období skončená v období od 1. března 2022 do 28. února 2027 mohou odečíst hodnotu darů až do 30 % základu daně v souladu s § 20 odst. 8 zákona o daních z příjmů. Tento odpočet se uplatňuje v daňovém přiznání na řádku 260.

■ **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 1 odst. 1, 2, 3 a 6; § 2 odst. 1

■ **Účinnost novely:** 11. února 2025

Zákon č. 32/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s implementací předpisů Evropské unie v oblasti digitalizace finančního trhu a financování udržitelnosti

■ **Datum publikování:** 15. února 2025

■ **Obsah předpisu:** Věcná novela zákona o daních z příjmů. Novela stanovila podmínky osvobození příjmů z úplatného převodu kryptoaktiv od daně z příjmů fyzických osob.

■ **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 4 odst. 1 a 3

■ **Účinnost novely:** 15. února 2025

Zákon č. 52/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 111/1998 Sb., o vysokých školách a o změně a doplnění dalších zákonů (zákon o vysokých školách), ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

■ **Datum publikování:** 28. února 2025

■ **Obsah předpisu:** Novela zákona o daních z příjmů upřesnila způsob prokazování nároku na daňové zvýhodnění na zletilé studující dítě.

■ **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 38l odst. 4

■ **Účinnost novely:** 1. března 2025

Vyhláška č. 76/2025 Sb., kterou se mění vyhláška č. 525/2020 Sb., o formulářových podáních pro daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

■ **Datum publikování:** 20. března 2025

■ **Obsah předpisu:** Novela doplnila vzory formulářových podání o žádost o poukázání chybějící částky vyplacené plátcem daně poplatníkům na měsí-

Již nyní 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

POHODA

Ekonomický software

ních daňových bonusech, na doplatku na daňovém bonusu z ročního zúčtování záloh a daňového zvýhodnění.

- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** Nové přílohy se vzory.
- **Účinnost novely:** 1. května 2025

Zákon č. 77/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 349/1999 Sb., o Veřejném ochránci práv, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

- **Datum publikování:** 25. března 2025
- **Obsah předpisu:** Novela daňového řádu rozšířila výčet situací, u kterých ze strany správce daně nejde o porušení mlčenlivosti. Nově se o porušení povinnosti mlčenlivosti nejedná též v případě, že správce daně poskytne informace získané při správě daní veřejnému ochránci práv nebo ochránci práv dětí při výkonu jejich působnosti.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 53 odst. 1
- **Účinnost novely:** 1. července 2025

Zákon č. 84/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 247/2014 Sb., o poskytování služby péče o dítě v dětské skupině a o změně souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony

- **Datum publikování:** 27. března 2025
- **Obsah předpisu:** Novela zákona o daních z příjmů přinesla především terminologické změny, aby se vyloučily situace, kdy benefit vlastním zaměstnancům v podobě příspěvku na provoz zařízení péče o děti předškolního věku nebo mateřské školy je zdaněn, zatímco související náklad je u zaměstnavatele daňově neuznatelný. Daňovými výdaji (náklady) jsou tedy také příspěvky na provoz zařízení péče o děti předškolního věku nebo mateřské školy, který je zajišťovaný jinými subjekty pro děti, které jsou rodinnými příslušníky vlastních zaměstnanců. Dále novela změnila podmínky zdanění příjmů zaměstnance v případě, že zaměstnanec nabyl podíl v obchodní korporaci, která je jeho zaměstnavatelem. Upraveny byly též podmínky daňové podpory produktu spoření na stáří.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 6 odst. 3 a 17; § 15b odst. 7; § 24 odst. 2; § 35d odst. 5, 9 a 10; Přechodná ustanovení
- **Účinnost novely:** částečně 1. dubna 2025, částečně 1. května 2025

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

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

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

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

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

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

- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 21 odst. 9
- **Účinnost novely:** 1. července 2025

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

- **Datum publikování:** 27. května 2025
- **Obsah předpisu:** Novela zákona o dani z nemovitých věcí souvisí se zrušením příspěvku na živobytí podle zákona o pomoci v hmotné nouzi. Jedná se o legislativně technickou změnu v definici osvobození od daně ze staveb a jednotek. V zákoně o daních z příjmů byla přiřazena dávka státní sociální pomoci k ostatním vyjmenovaným sociálním dávkám vypláceným státem. Pro účely slevy na manžela se zároveň podle novely do vlastního příjmu nezahrnuje dávka státní sociální pomoci a mimořádná okamžitá pomoc.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** v zákoně o dani z nemovitých věcí - § 9 odst. 1; Přechodné ustanovení / v zákoně o daních z příjmů - § 4 odst. 1; § 35b odst. 4
- **Účinnost novely:** 1. října 2025

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

- **Datum publikování:** 10. června 2025
- **Obsah předpisu:** Nová vyhláška stanovuje způsob výpočtu podlahové plochy staveb pro posouzení, zda stavba plní podmínky pro to, aby byla považována pro účely zákona o dani z přidané hodnoty za stavbu pro sociální bydlení.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** nová vyhláška
- **Účinnost novely:** 1. července 2025

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

- **Datum publikování:** 16. června 2025
- **Obsah předpisu:** Novela zákona o daních z příjmů stanovila podmínky nároku, způsobu uplatnění a prokazování nároku na odečet úroků připadajících na podíl poplatníka v bytovém družstvu od základu daně z příjmů fyzických osob, pokud jde o zaplacené úroky z úvěru bytového družstva (i) ze stavebního spoření, (ii) z hypotečního úvěru poskytnutého bankou nebo (iii) z úvěru poskytnutého stavební spořitelnou nebo bankou v souvislosti s těmito úvěry. Nová pravidla se týkají úvěrů použitých na financování bytové potřeby a placení této částky je spojeno s členstvím poplatníka v tomto bytovém družstvu.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 15 odst. 3, 4, 5, 7, 8; § 38k odst. 5; § 38l odst. 1; Přechodné ustanovení
- **Účinnost novely:** 1. ledna 2026

Zákon č. 218/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti správy daní a působnosti Celní správy České republiky, zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 69/2010 Sb., o vlastnictví letiště Praha-Ruzyně

- **Datum publikování:** 30. června 2025
- **Obsah předpisu:** Zákon mění velmi rozsáhle daňový řád a dále zákon o dani silniční, zákon o spotřebních daních a zákon o Finanční správě České republiky.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** v zákoně o Finanční správě ČR: § 10 odst. 4; § 12 odst. 4; § 13d odst. 6; § 18 odst. 1, 5 / v daňovém řádu: § 10 odst. x; § 39 odst. 3; § 47 odst. 7; § 49 odst. 1; § 53 odst. 1, 2; § 56 odst. 1, 2, 4; § 72 odst. 2, 4, 5, 6; § 75 odst. 1; § 103 odst. 1; § 108 odst. 1; § 124a; § 127 odst. 2, 4; § 147 odst. 3; § 148 odst. 6, 7; § 150 odst. 6; § 152 odst. 5; § 155b odst. 4, 6; § 159 odst. 5; § 160 odst. 4, 6; § 161 odst. 1, 3; § 162 odst. 5, 6; § 163 odst. 3; § 170 odst. 4, 5, 6; § 171 odst. 3; § 174 odst. 7; § 175 odst. 1, 3; § 177 odst. 2; § 178 odst. 4; § 181 odst. 2; § 183 odst. 4, 5; § 184a; § 185 odst. 3, 5; § 186 odst. 5; § 190 odst. 4, 5; § 193a; § 194a odst. 5; § 195 odst. 3; § 196 odst. 1; § 197 odst. 1, 2, 4; § 202a; § 206a; § 213 odst. 2; § 214 odst. 3, 4; § 215a; § 219 odst. 1, 2, 3; § 221 odst. 1, 3, 4, 5, 6; § 222 odst. 5; § 223a; § 223b; § 225 odst. 2, 3; § 227 odst. 3, 4; § 228 odst. 1, 2; § 229 odst. 2; § 230; § 231; § 232; § 239a odst. 6; § 240e; § 243 odst. 5; § 244; § 245 odst. 1; § 249 odst. 2; § 250 odst. 3, 5, 8; § 251a odst. 5; § 251c odst. 4, 5; § 252 odst. 3, 4; § 254a odst. 3; § 259a odst. 2, 5; § 260; § 260a; § 262; § 262a; § 263; Přechodná ustanovení / v zákoně o spotřebních daních: § 42; § 42a; § 42b; § 42c; § 42d; § 42e; § 43e odst. 1; § 59 odst. 3; § 115; § 134zg; § 134zgc; § 135zh odst. 2; § 135i odst. 3, 5; Přechodná ustanovení / v zákoně o dani silniční: § 5 odst. 4, 5; § 12; Příloha; Přechodná ustanovení
- **Účinnost novely:** částečně 1. července 2025 / změny v daňovém řádu částečně 1. ledna 2026

Zákon č. 232/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o řízení a kontrole veřejných financí

- **Datum publikování:** 10. července 2025
- **Obsah předpisu:** Novela upravuje zřízení útvaru interního auditu Generálního finančního ředitelství. Pro s tím související nadbytečnost zároveň ruší zmocnění finančních úřadů k provádění finanční kontroly.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** § 4a; § 10 odst. 2; § 12
- **Účinnost novely:** 1. ledna 2027

Zákon č. 275/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o jednorázovém odškodnění osob nucených Státní bezpečností k vystěhování z Československé socialistické republiky a zákona o jednorázovém odškodnění za ochranný dohled z politických důvodů

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

Zákon č. 316/2025 Sb., kterým se mění zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech), ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 416/2023 Sb., o dorovnávacích daních pro velké nadnárodní skupiny a velké vnitrostátní skupiny

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

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

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

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

- **Datum publikování:** 3. září 2025
- **Obsah předpisu:** Nový zákon zavádí jednotné měsíční hlášení zaměstnavatele, které zjednodušuje admini-

strativní povinnosti zaměstnavatelů nahrazením až 25 dosavadních různých hlášení vícero úřadům jedním měsíčním hlášením předávaným elektronicky České správě sociálního zabezpečení. Česká správa sociálního zabezpečení bude data z hlášení automaticky sdílet s dalšími oprávněnými institucemi. Zákon stanoví lhůty, způsob a formát pro podání hlášení a povinnosti spojené s evidencí zaměstnavatelů a evidencí zaměstnanců.

- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** zcela nový zákon
- **Účinnost novely:** částečně 1. října 2025, částečně 1. ledna 2026, částečně 1. července 2026 a částečně 1. ledna 2027

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- **Datum publikování:** 10. října 2025
- **Obsah předpisu:** Nová vyhláška změnila, zrušila a nově stanovila obsahovou strukturu a formát elektronického formulářového podání pro daň z hazardních her.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** zrušena byla vyhláška č. 455/2020 Sb., o formulářových podáních pro daň z hazardních her
- **Účinnost novely:** 1. ledna 2026

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

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

Předpisy v závěrečné fázi legislativního procesu

V přehledu jsou uvedeny všechny návrhy zákonů a novel týkající se daní ve třetím čtení v Poslanecké sněmovně, na programu jednání v Senátu, schválené zákony na podpisu u prezidenta, nebo zákony a novely prezidentem již podepsané, ale dosud nezveřejněné ve Sbírce zákonů a mezinárodních smluv.

Všechny změny proti předchozímu vydání Daňového měsíčníku 2025 (resp. nové předpisy za poslední měsíc) jsou v přehledu vyznačeny modrou barvou!

V závěrečné fázi legislativního procesu se nenacházejí k 31. říjnu 2025 žádné předpisy.

Předpisy publikované ve Finančním zpravodaji

V přehledu jsou uvedeny všechny předpisy týkající se daní publikované ve Finančním zpravodaji od 1. ledna 2025 do 31. října 2025.

Do přehledu nejsou zařazena sdělení k mezinárodním smlouvám, obecná upozornění na splatnost daní, čísla účtů správců daně apod.

Všechny změny proti předchozímu vydání Daňového měsíčníku 2025 (resp. nové předpisy za poslední měsíc) jsou v přehledu vyznačeny **modrou barvou!**

Seznam smluvních států uplatňujících společný standard pro oznamování a rozhodných dnů zveřejňovaný podle § 13b odst. 2, § 13e odst. 7, § 13g odst. 5 a § 13p odst. 2 a seznam pro účely plnění informační povinnosti podle § 13s odst. 1 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, v platném znění („Seznam smluvních států“)

- **Datum publikování:** 9. ledna 2025 ve Finančním zpravodaji částka 1/2025 pod číslem 1/2025
- **Obsah předpisu:** Ministerstvo financí vydalo aktuální seznam smluvních států uplatňujících společný standard pro oznamování informací a zúčastněných v systému automatické výměny informací v rámci mezinárodní spolupráce při správě daní, vč. rozhodných dnů zapojení jednotlivých zúčastněných států do této spolupráce.
- **Účinnost:** 9. ledna 2025

Seznam států vyměňujících zprávy podle zemí podle §13zb odst. 2 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů

- **Datum publikování:** 9. ledna 2025 ve Finančním zpravodaji částka 2/2025 pod číslem 2/2025
- **Obsah předpisu:** Ministerstvo financí vyhlásilo nový seznam států, jejichž příslušný orgán podepsal dokument k provedení mezinárodní smlouvy týkající se automatické výměny informací oznamovaných nadnárodními skupinami podniků.

Účinnost: 9. ledna 2025

Pokyn č. GFŘ-D-65 Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2024 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2024

- **Datum publikování:** 13. ledna 2025 ve Finančním zpravodaji částka 3/2025 pod číslem 4/2025
- **Obsah předpisu:** Tímto pokynem se stanoví jednotné kurzy měn uváděných v kurzovním lístku ČNB, které při přepočtu cizí měny pro daňové účely za zdaňovací období roku 2024 použijí poplatníci, kteří nevedli účetnictví. Pro přepočet cizích měn neuváděných v kurzovním lístku se použije přepočet přes třetí měnu, kterou si mezi sebou poplatníci dohodnou, případně mohou využít služeb znalců se specializací na devizovou problematiku.
- **Účinnost:** 13. ledna 2025

Pokyn č. GFŘ-D-66 Stanovení jednotných kurzů za zdaňovací období 2024 podle § 38 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2024

- **Datum publikování:** 21. ledna 2025 ve Finančním zpravodaji částka 4/2025 pod číslem 5/2025
- **Obsah předpisu:** Tímto pokynem byly nově stanoveny jednotné kurzy měn uváděných v kurzovním lístku ČNB, které při přepočtu cizí měny pro daňové účely za zdaňovací období roku 2024 použijí poplatníci, kteří nevedli účetnictví. Současně byl zrušen pokyn č. GFŘ-D-65, ve kterém byl chybně uveden kurz pro tureckou liru.
- **Účinnost:** 21. ledna 2025

Pokyn č. GFŘ-D-67 k promíjení příslušenství daně (čj. 77501/24/7700-50128-711513)

- **Datum publikování:** 21. února 2025 ve Finančním zpravodaji částka 5/2025 pod číslem 6/2025
- **Obsah předpisu:** Pokyn upravuje postup orgánů Finanční správy České republiky při rozhodování o promínutí příslušenství daně podle daňového řádu. Zároveň ruší předchozí Pokyn č. GFŘ-D-58 k promíjení příslušenství daně (č. j. 49837/22/7700-10123-050167)
- **Účinnost:** 1. března 2025, pokyn byl zrušen Pokynem č. GFŘ-D-72 ke dni 15. září 2025

Rozhodnutí o prominutí příslušenství daně z důvodu mimořádné události

- **Datum publikování:** 5. března 2025 ve Finančním zpravodaji částka 6/2025 pod číslem 7/2025
- **Obsah předpisu:** Daňovým subjektům, kterým bylo povoleno posečkání úhrady daně nebo rozložení úhrady daně na splátky z důvodu jejich zasažení mimořádnou událostí – povodní nebo záplavou od 12. září 2024 do konce roku 2024, byl za stanovených podmínek prominut úrok z posečkané částky.
- **Účinnost:** 5. března 2025

Pokyn č. GFŘ-D-68 o umístění spisu nebo jeho příslušné části na finančních úřadech a na územních pracovištích finančních úřadů

- **Datum publikování:** 13. června 2025 ve Finančním zpravodaji částka 7/2025 pod číslem 8/2025
- **Obsah předpisu:** Nový pokyn mění a nově stanoví zkratky pro názvy jednotlivých finančních úřadů a jejich územních pracovišť, základní pravidla pro umístění spisů daňových subjektů a účastníků řízení na územních pracovištích finančních úřadů, resp. v sídle finančních úřadů a pravidla pro umístění spisů v případě delegace místní příslušnosti. Zrušuje se Pokyn č. GFŘ-D-64, č. j. 61680/24/7700-50128-011654, o umístění spisu nebo jeho příslušné části na finančních úřadech a na územních pracovištích finančních úřadů.
- **Účinnost:** 1. července 2025, pokyn byl zrušen Pokynem č. GFŘ-D-73 ke dni 1. ledna 2026

DODATEK č. 10 pokynu GFŘ-D-29 - k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení

- **Datum publikování:** 15. července 2025 ve Finančním zpravodaji částka 10/2025 pod číslem 12/2025
- **Obsah předpisu:** Dodatek upřesnil podrobnosti možností promíjení sankcí správcem daně a uplatnění ospravedlnitelných důvodů při nepodání kontrolního hlášení (nebo nepodání včas) plátcem daně z přidané hodnoty.
- **Účinnost:** 15. července 2025

Pokyn GFŘ-D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení, jak vyplývá ze změn provedených dodatkem č. 1, č.j.: 26 878/17/ 7100-20118-012287, dodatkem č. 2, č.j.: 130204/17/7100-20118-012287, dodatkem č. 3, č.j.: 94112/18/7100-20118-012287, dodatkem č. 4, č.j.: 88521/19/7100-20118-012287, dodatkem č. 5 č.j.: 52725/20/7100-20118-012287, dodatkem č. 6 č.j.: 72251/20/7100-20118-012287, dodatkem č. 7 č.j.: 27813/21/7100-20118-012287, dodatkem č. 8 č.j.: 77067/21/7100-20118-012287, dodatkem č. 9 č.j.: 87752/22/7100-20118-012287 a dodatkem č. 10 č.j.: 51484/25/7100-30116-711593

- **Datum publikování:** 15. července 2025 ve Finančním zpravodaji částka 10/2025 pod číslem 13/2025
- **Obsah předpisu:** Generální finanční ředitelství vydalo nejnovější úplné znění pokynu.
- **Účinnost:** 15. července 2025

Pokyn č. GFŘ-D-72 k promíjení příslušenství daně (Č. j.: 66109/25/7700-50128-711513)

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

Seznam smluvních států uplatňujících společný standard pro oznamování a rozhodných dnů zveřejňovaný podle § 13b odst. 2, § 13e odst. 7, § 13g odst. 5 a § 13p odst. 2 a seznam pro účely plnění informační povinnosti podle § 13s odst. 1 zákona č. 164/2013 Sb., o mezinárodní spolupráci při správě daní a o změně dalších souvisejících zákonů, v platném znění („Seznam smluvních států“)

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

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

- **Datum publikování:** 24. října 2025 ve Finančním zpravodaji částka 15/2025 pod číslem 18/2025
- **Obsah předpisu:** Novým pokynem byly změněny a/nebo nově stanoveny zkratky pro názvy jednotlivých finančních úřadů a jejich územních pracovišť, základní pravidla pro umístění spisů daňových subjektů a účastníků řízení na územních pracovištích finančních úřadů, resp. v sídle finančních úřadů a pravidla pro umístění spisů v případě delegace místní příslušnosti.
- **Změněná (případně zrušená nebo vložená) ustanovení:** tímto pokynem byl zrušen Pokyn č. GFŘ-D-68, č. j. 40508/25/7700-50128-011654
- **Účinnost:** 1. ledna 2026

ZAMĚSTNANECKÉ BENEFITY A JEJICH ZDAŇOVÁNÍ OD ROKU 2026

Praxe, že podnik část odměny vyplatí zaměstnanci v takzvaných zaměstnaneckých benefitech, tedy například v poukazech do kafeterie, vstupenkách do bazénu do fitnesscentra nebo na kulturní pořady je velmi rozšířená, ovšem v případech, kdy tyto nezdanitelné benefity evidentně nahrazovaly část mzdy, Finanční správa za takto vyplácený příjem daně doměřovala. Soudy se však ve své nejnovější rozhodovací praxi zastaly zaměstnavatelů.

Konec nepeněžních benefitů jako části mzdy

Finanční správa v těchto sporech argumentovala tím, že šlo o mzdu, ze které se má platit daň. Nejvyšší správní soud ale v několika případech rozhodl, že pokud byly formálně splněny podmínky pro osvobození, může být i taková část mzdy osvobozena stejně jako benefity, které by byly poskytnuty nad rámec běžné mzdy.

Proto od ledna 2026 novelizovaný zákon o daních z příjmů jasně rozlišuje, co je mzda a co je benefit. Aby bylo benefit možné osvobodit od daně, musí to být jednak benefit nepeněžní, jednak poskytnutý výhradně nad rámec mzdy. Neznamená to sice, že by nebylo možné i nadále mzdu vyplácet částečně v nepeněžních prostředcích, tedy naturálně – ale vždycky bude nutné i z této části odvést daň a zdravotní a sociální pojištění.

Další pravidla pro benefity byla ponechána v platnosti. Zůstává tedy i jejich od roku 2025 zavedené rozdělení na benefity volnočasové a zdravotní. Pro každou kategorii zvlášť musí vést zaměstnavatel evidenci.

Nová je ovšem výše, do které jsou benefity osvobozeny od daně. Odvozuje se od průměrné mzdy, jak ji pro daný rok určí ministerstvo práce a sociálních věcí. Průměrná mzda pro rok 2026 byla stanovena na 48 967 korun. Limit pro zdravotní benefity je rovný průměrné mzdě, tedy 48 967 korunám. Limit pro volnočasové benefity je rovný polovině průměrné mzdy, tedy 24 483,50 koruny.

Volnočasové benefity

Do kategorie volnočasových benefitů spadá všechno, co souvisí s kulturou, sportem, rekreací nebo vzděláváním – tedy typicky různé permanentky, vstupenky, knihy, vouchery na dovolenou nebo body do kafeterie. Cokoliv pod limit 24 483,50 koruny bude v této kate-

gorii osvobozeno daně z příjmů a od odvodů na zdravotní a sociální pojištění. Co bude přes tento limit, z toho zaměstnavatel daň z příjmů a pojištění odvede.

Zdravotní benefity

V kategorii zdravotních benefitů je zboží a služby zdravotního, léčebného nebo hygienického charakteru, včetně nákupu zdravotnických prostředků na předpis. Zdravotní benefity mají, jak již bylo zmíněno, vyšší limit. V roce 2026 budou osvobozeny do výše 48 967 korun.

Ostatní položky

U většiny ostatních položek osvobozených od daně, které svým způsobem patří též do benefitů poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci se pro rok 2026 nic zásadního nemění. Jde například o stravenky, příspěvky na penzijní spoření, penzijní připojištění nebo na životní pojištění. Na příspěvky na penzijní spoření nebo na penzijní připojištění, na životní pojištění nebo dlouhodobý investiční produkt či pojištění dlouhodobé péče bude i v roce 2026 zaměstnavatel moci přispívat až do výše 50 tisíc korun ročně.

Příspěvky na stravování/stravenky budou v roce 2026 osvobozeny do 70 procent horní hranice stravného pro pracovní cestu v trvání od pěti do dvanácti hodin. V roce 2025 je to 123,90 koruny za den, pro rok 2026 bude hodnota stravného vyhlášena v prosinci.

Informace k upravenému znění § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů

Generální finanční ředitelství vydalo v reakci na změnu ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů provedenou zákonem č. 360/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o jednotném měsíčním hlášení zaměstnavatele podrobnou

informaci k implementaci novely.

Novelizace předmětného ustanovení reagovala na judikaturu Nejvyššího správního soudu (viz rozsudky č. j. 6 Afs 354/2023-48 ze dne 11. října 2024 a č. j. 5 Afs 295/2023-67 ze dne 14. října 2024), ze které vyplývá, že stávající právní úprava umožňuje uplatnění osvobození od daně z příjmů fyzických osob i u těch příjmů, které mají charakter naturální mzdy, resp. odměny za výkon práce. Záměrem zákonodárce však nikdy nebylo zakotvit v zákoně o daních z příjmů odlišný daňový režim mzdy, platu či jiné odměny za výkon práce podle toho, zda je zaměstnanci vyplácena v peněžitě nebo v jiné formě.

Při formulování pravidel v zákoně o daních z příjmů byla dlouhodobě uplatňována základní konstrukce zdanění příjmů ze závislé činnosti, podle níž jsou od daně osvobozena plnění dobrovolně poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnancům nad rámec běžné mzdy, platu či odměn z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr, která zároveň směřují do zákonem vyjmenovaných oblastí naplňujících určité celospolečenské zájmy (vzdělání, kultura, sport, zdravotní prevence apod.). Výjimka ze zdanění příjmů ze závislé činnosti v podobě osvobození se tedy vždy měla vztahovat pouze na tzv. zaměstnanecké benefity. Novelizovaná úprava má proto za cíl pro účely uplatňování osvobození příjmů zaměstnanců výslovně odlišit zaměstnanecké benefity od takových druhů příjmů, které jsou vázány na pracovní výkon zaměstnance, ať už jsou poskytovány v jakékoliv formě.

Dosavadní znění § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů stanovilo, že od daně z příjmů fyzických osob jsou osvobozena „nepeněžní plnění poskytovaná zaměstnavatelem zaměstnanci“, pokud splňují další zákonné podmínky. Nově toto ustanovení obsahuje dovětek, který blíže specifikuje povahu nepeněžních plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci, která jsou od daně z příjmů fyzických osob osvobozena, jako „nepeněžní plnění, která nejsou mzdou, platem, odměnou ani náhradou za ušlý příjem“. Z novelizovaného znění tak již

jednoznačně vyplývá, že osvobození od daně z příjmů fyzických osob nelze uplatnit v případě nepeněžního plnění poskytovaného zaměstnavatelem zaměstnanci, které svým charakterem představuje mzdu, plat, odměnu nebo náhradu za ušlý příjem, tedy plnění poskytovaná zaměstnanci za vykonanou práci.

Základní rozlišení zaměstnaneckých benefitů od plnění poskytovaných v souvislosti s výkonem práce

Základem pro odlišení zaměstnaneckých benefitů od plnění poskytovaných zaměstnavatelem zaměstnanci, která jsou vázána na jeho pracovní výkon, je zákoník práce. Z praktického hlediska je důležité, že toto rozlišování není pro zaměstnavatele nijak nové, naopak se v praxi běžně aplikuje. Zaměstnavatel totiž plnění poskytovaná v souvislosti s výkonem práce zohledňuje při výpočtu průměrného výdělku (využívaného například při čerpání dovolené), zatímco zaměstnanecké benefity při výpočtu průměrného výdělku nezohledňuje.

Plnění poskytovaná v souvislosti s výkonem práce

Odměňování za práci a další odměny obdobného charakteru jsou upraveny v části šesté zákoníku práce. § 109 zákoníku práce stanoví, že za vykonanou práci přísluší zaměstnanci mzda, plat nebo odměna z dohody za podmínek stanovených tímto zákonem, pokud nestanoví zákoník práce či jiný zvláštní právní předpis jinak. Obdobný charakter mají další plnění přímo vázaná na pracovní výkon zaměstnance. Jako příklad lze uvést poskytnutí odměny za splnění mimořádného nebo zvlášť významného pracovního úkolu nebo předem stanoveného mimořádně náročného úkolu výslovně upravené v § 134 a § 134a zákoníku práce pro zaměstnance odměňované platem. V soukromé sféře se může jednat o klasické čtvrtletní, pololetní či roční odměny vyplácené zaměstnancům ve vazbě na jejich pracovní výkon. Tato plnění bývají v praxi poskytována převážně peněžní formou, mohou však být poskytována i jako nepeněžní plnění (např. natu-



rální mzda ve smyslu § 119 zákoníku práce). Tato plnění podléhají nejen zdanění daní ze závislé činnosti v souladu s ustanovením § 6 odst. 1 zákona o daních z příjmů, ale i odvodům na sociální a zdravotní pojištění. S ohledem na to, že jsou tato plnění poskytována v přímé souvislosti s pracovním výkonem zaměstnance, z povahy věci by související náklady měly být na straně zaměstnavatele výdajem na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů.

Zaměstnanecké benefity

Jako zaměstnanecké benefity jsou v praxi označována plnění poskytovaná zaměstnavatelem nad rámec běžné mzdy, platu či odměn z dohod o pracích konaných mimo pracovní poměr, přičemž jejich poskytnutí nesouvisí s vykonanou prací zaměstnance. Nárok zaměstnance na tato plnění je tedy typicky spojen s existencí jeho pracovněprávního vztahu se zaměstnavatelem. Rozsah a podmínky těchto plnění bývají zpravidla upraveny kolektivní smlouvou, vnitřní směrnici zaměstnavatele nebo jiným druhem smlouvy zaměstnavatele se zaměstnanci. Smyslem poskytování zaměstnaneckých benefitů je nejen zvýšení motivace zaměstnanců, jejich loajality a spokojenosti, ale i zvýšení atraktivity zaměstnavatele na trhu práce. Jako příklad těchto zaměstnaneckých benefitů lze uvést Multisport karty, benefity v systému Cafeterie, nepeněžní plnění poskytnutá zaměstnanci v souvislosti s péčí o jeho zdraví, rekreací, životním či pracovním výročím apod.

Zaměstnanecké benefity poskytované jako nepeněžní plnění z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku po zdanění anebo na vrub nedaňových výdajů jsou ve smyslu ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů od daně z příjmů fyzických osob do zákonem stanovené výše osvobozeny. Na straně zaměstnavatele nemohou být související náklady uplatněny jako výdaj na dosažení, zajištění a udržení příjmů ve smyslu § 25 odst. 1 písm. h) zákona o daních z příjmů.

Plnění z fondu kulturních a sociálních potřeb

Daňový režim zaměstnaneckých benefitů,

které zaměstnavatel poskytuje jako nepeněžní plnění z fondu kulturních a sociálních potřeb, ze sociálního fondu, ze zisku po zdanění anebo na vrub nedaňových výdajů, nad rámec vyplacené mzdy nebo platu či jiných odměn za výkon práce na účely stanovené v ustanovení § 6 odst. 9 písm. d) zákona o daních z příjmů, není touto novelizací nijak dotčen. Zaměstnanecké benefity tedy zůstávají za zákonem daných podmínek od daně z příjmů fyzických osob i nadále osvobozeny.

Novinka u zaměstnaneckých akcií

Pro technologické firmy a startupy je připravena nejdůležitější změna, pokud takové firmy svým zaměstnancům dávají část odměny v podnikových akciích nebo opcích na ně. Dřív o takové zvýhodnění nebyl mezi zaměstnanci až takový zájem, neboť z nich bylo nutné hradit daň hned při poskytnutí. Jednou z hlavních novinek pro zaměstnanecké akcie (známé pod zkratkou ESOP z anglického Employee Stock Ownership Plan, česky Zaměstnanecký akciový či opční plán) od roku 2026 je uplatnění principu „no tax before cash“. Takže daň se bude platit až v okamžiku, kdy se zaměstnanec rozhodne podíl ve firmě obdržet ve formě tohoto benefitu prodat a dostane za něj peníze. Omezením bude objem poskytnutých opcí jednomu zaměstnanci, a to na maximálně 5 % podílu na základním kapitálu firmy. Zaměstnanci navíc musí být opravdu v zaměstnaneckém poměru. Na kapitálový příjem z prodeje zaměstnaneckých akcií ovšem nebude platit časový test, takže daň bude nutné zaplatit vždy. Platí i pravidlo pro případ, že by podíl na základním kapitálu byl podhodnocen. Pokud by tedy opční cena byla nižší než tržní cena v okamžiku poskytnutí, rozdíl bude následně zdaněn jako běžný příjem zaměstnance včetně odvodů a možných progresivních sazeb daně.

Novela zároveň omezuje zaměření i velikost firem, které zaměstnanecké akcie mohou využít. Vyloučeny jsou například banky, pojišťovny či advokátní a auditorské kanceláře. A současně také každá firma, jejíž tržby přesahují 2,5 miliardy korun, čímž se novela snaží předejít tvorbě takzvaných startup schránek, pomocí nichž by velká korporace mohla daňově optimalizovat odměňování přes opční program.

PROMÍJENÍ PŘÍSLUŠENSTVÍ DANĚ OD ZÁŘÍ 2025

Od 15. září 2025 platí pro promíjení příslušenství daně nový Pokyn č. GFŘ-D-72. Tímto pokynem byl zároveň zrušen Pokyn č. GFŘ-D-67 k promíjení příslušenství daně č. j. 77501/24/7700-10128-711513 ze dne 13. 2. 2025.

Čl. I.

Obecná ustanovení

[právní úprava] S účinností od 1. 1. 2015 byla přijata právní úprava týkající se individuálního promíjení příslušenství daně na základě zákona č. 267/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „zákon č. 267/2014 Sb.“). S účinností od 1. 1. 2021 došlo k rozšíření možnosti promíjení zákonem č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „zákon č. 283/2020 Sb.“). S účinností od 1. 7. 2025 je zákonem č. 218/2025 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti správy daní a působnosti Celní správy České republiky, zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 69/2010 Sb., o vlastnictví letiště Praha - Ruzyně, umožněno promíjení penále až do výše 100 %. Obecná právní úprava individuálního promíjení příslušenství daně je upravena v § 259 až 259c zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Tento pokyn upravuje postup orgánů Finanční správy České republiky při rozhodování o prominutí příslušenství daně podle daňového řádu.

[cíl pokynu] Generální finanční ředitelství, vedeno snahou dostatečně spolehlivě zabezpečit v maximální možné míře jednotné a objektivizované rozhodování o žádostech o prominutí příslušenství daně, vymezuje tímto pokynem skutečnosti, v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat důvody, pro které je dle zákonné úpravy možné prominout příslušenství daně. Tímto je Generálním finančním ředitelstvím též vyjádřena snaha zamezit případným excesivním individuálním rozhodnutím tak, aby byla i při aplikaci předmětné zákonné pravomoci založené na kombinaci obecně formulovaných právních pojmů v maximální možné

míře šetřena veřejná práva daňových subjektů spočívající na zákazu diskriminace a na právu na řádný proces.

[čeho se pokyn netýká] Tento pokyn se netýká individuálního promíjení daně, individuálního promíjení příslušenství daně podle jiných právních předpisů a hromadného promíjení daně či příslušenství daně dle § 260 a § 260a daňového řádu. Pokyn se netýká též promíjení příslušenství daně podle zvláštních právních předpisů, které sice nese název „penále“ či „úrok z prodlení“, avšak pro jeho prominutí je stanovena zvláštní právní úprava.

I. 1. Přejídná ustanovení – kterého příslušenství daně se týká právní úprava

[penále] Dle čl. VII. části čtvrté zákona č. 267/2014 Sb. bodu 3 lze žádat o prominutí penále vzniklého ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Správce daně rozhoduje o povinnosti uhradit penále platebním výměrem. Žádat o prominutí a prominout penále tak lze jen v případech, kde bylo penále oznámeno platebním výměrem počínaje 1. 1. 2015. Použití právní úpravy promíjení tedy závisí na datu oznámení platebního výměru, nikoli na zdaňovacím období daní.

[úroky] Dle čl. VII. části čtvrté zákona č. 267/2014 Sb. bodu 4 lze žádat o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky pouze v případě úroku vzniklého ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Dle bodu 5 pak platí, že od předepsání úroku z posečkané částky vzniklého přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona lze upustit podle dosavadních právních předpisů.

[režim promíjení úroků] Režim promíjení úroků se rozpadá na dvě fáze - fázi do 31. 12. 2014, kdy úrok z prodlení prominout nelze a při upuštění od předepsání úroku z posečkané částky je třeba postupovat dle zrušeného § 157 odst. 7 daňového řádu, a fázi od 1. 1. 2015, kdy pro oba typy úroků je třeba použít právní

úpravu § 259 až 259c daňového řádu. Vzhledem k tomu, že úrok vzniká ex lege kontinuálně za každý den prodlení/posečkání, je třeba mít na zřeteli, že prominuty mohou být pouze ty částky, které vznikly od 1. 1. 2015.

[příklad] Je-li např. daňový subjekt v prodlení s placením daně od 30. 9. 2014 a k úhradě daně dojde 1. 3. 2015, lze prominout částky úroků z prodlení, které vznikly v časovém období od 1. 1. 2015 do 1. 3. 2015. Částky úroků z prodlení vzniklé do 31. 12. 2014 prominout nelze.

[pokuta dle § 250 daňového řádu] Dle čl. II. bodu 13 zákona č. 283/2020 Sb. lze žádat o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně (dále též „pokuta dle § 250“) vzniklé ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona. Správce daně rozhoduje o povinnosti uhradit pokutu za opožděné tvrzení daně platebním výměrem. Žádat o prominutí a prominout tuto pokutu tak lze jen v případech, kde byla oznámena platebním výměrem počínaje 1. 1. 2021. Použití právní úpravy promíjení tedy závisí na datu oznámení platebního výměru, nikoli na zdaňovacím období daní.

[příslušenství dle ZSDP¹⁾] Daňový řád nevylučuje možnost promíjení úroků z prodlení a penále (v materiálním významu těchto příslušenství daně), které jsou ukládány v souladu s § 264 odst. 13 a 14 daňového řádu a které vznikly v období od 1. 1. 2015, tzn. žádosti o prominutí těchto příslušenství daně musí být meritorně posouzeny.

I. 2. Žádost o prominutí uhrazeného příslušenství daně

Dle § 259 odst. 2 daňového řádu platí, že prominout lze příslušenství daně i v případě, že již bylo uhrazeno. Úhrada příslušenství daně tedy není překážkou jeho případného prominutí.

I. 3. Správní poplatek

[poplatková povinnost] Žádost o prominutí příslušenství daně podléhá správnímu poplatku ve výši 1000 Kč, pokud je žádáno o prominutí částky vyšší než trojnásobek sazby poplatku. Pokud tedy daňový subjekt žádá o prominutí částky 3001 Kč a více, podléhá jeho žádost správnímu poplatku, žádost o prominutí částky 3000 Kč a méně nepodléhá správnímu poplatku.²⁾

[kumulace poplatku] Poplatek se vybírá

za každou daň, které se žádost daňového subjektu týká, a za každý daňový subjekt, podával-li jednu žádost více daňových subjektů. Poplatek se vybírá jen jednou, jde-li o daň ze společného předmětu zdanění.³⁾

[každá daň] Pod pojmem „každá daň“ je nutné chápat každý jednotlivý druh daně (tj. daň z příjmů fyzických osob, daň z příjmů právnických osob, daň z nemovitých věcí, daň z nabytí nemovitých věcí, daň silniční, daň z přidané hodnoty, daň dědická, daň darovací, daň z převodu nemovitostí, daň z nemovitostí a daň z hazardních her) bez ohledu na to, zda se žádost týká jednoho nebo více zdaňovacích období (či skutečností, jež jsou předmětem jednorázových daní) u téže daně a bez ohledu na fakt, že v konkrétním případě může být žádáno o prominutí několika příslušenství vztahujících se ke stejnému druhu daně.

[společná žádost] Poplatek vybraný za každý žádající daňový subjekt se uplatní v případech, kdy žádost podává více samostatných daňových subjektů, např. spolupracující manželé žádají o prominutí příslušenství daně ve vztahu k dani z příjmů každého z nich.

[společný předmět zdanění] Společným předmětem zdanění je např. ve vztahu k dani z nabytí nemovitých věcí převod vlastnictví nemovité věci ve společném jmění manželů (podle právní teorie je každý z manželů vlastníkem celé nemovité věci, k vyjádření podílů pak dochází až při zániku nebo zrušení společného jmění, pokud se manželé nedohodnou jinak).

I. 4. Způsob použití pokynu

[promíjení penále] Při promíjení penále se aplikují následující články tohoto pokynu: II. 1, II. 2, III., IV. 1.1., IV.1.2., IV. 5, V. - VII.

[promíjení úroků] Při promíjení úroků se aplikují následující články tohoto pokynu: II. 2, III., IV. 2, IV. 4, IV. 5, V. - VII.

[promíjení pokuty dle § 250] Při promíjení pokuty se aplikují následující články tohoto pokynu: II. 3, III., IV. 3, IV. 4, IV. 5, V. - VII.

I. 5. Vztah ke generálním pardonům

Při aplikaci čl. III. a čl. IV. 5. se nebere v úvahu příslušenství daně prominuté opatřením obecné povahy podle § 260 a 260a daňového řádu.

Čl. II.**Formální požadavky žádosti****II. 1. Dodržení lhůty pro podání žádosti o prominutí penále**

[právní úprava] Daňový řád stanoví v § 259a odst. 3 obecné pravidlo, že žádost o prominutí penále lze podat nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru, kterým bylo rozhodnuto o povinnosti uhradit penále.⁴⁾ Pro posouzení dodržení této lhůty se uplatní obecná pravidla obsažená v § 35 daňového řádu. Zákonnou 3měsíční lhůtu pro podání žádosti není možné prodloužit (§ 36 daňového řádu).

[stavění lhůty] Daňový řád dále stanoví ve svém § 259a odst. 4 případy stavění lhůty pro podání žádosti o prominutí penále. Lhůta neběží po dobu:

a) řízení o povolení posečkáni úhrady daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla - lhůta tedy neběží ode dne, kdy žádost o posečkáni daně došla věcně a místně příslušnému správci daně nebo od zahájení řízení z moci úřední, do právní moci rozhodnutí o posečkáni.

b) posečkáni úhrady daně, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla.

V případech povoleného posečkáni se lhůta staví po dobu od kladného rozhodnutí o posečkáni do okamžiku řádného ukončení posečkáni nebo do dne porušení podmínky posečkáni, které má za následek pozbytí účinnosti rozhodnutí o posečkáni.

V případech posečkáni ex lege dle § 157a daňového řádu se lhůta staví po dobu od přiznání odkladného účinku žalobě soudem do okamžiku právní moci rozhodnutí soudu týkající se daně, k níž se posečkáni vztahuje.

[příklad] Daňovému subjektu byla doměřena daň za několik zdaňovacích období. Daňový subjekt podal žádost o posečkáni daně u všech dotčených zdaňovacích období, přičemž v době řízení o posečkáni došlo k úhradě daně u některých zdaňovacích období přeplatkem. Správce daně proto u uhrazených zdaňovacích období zastavil řízení, u ostatních povolil posečkáni v délce 1 roku. Daňovému subjektu běží lhůta pro podání žádosti o prominutí penále zvlášť pro penále vztahující se k dani, u níž bylo zastaveno řízení o posečkáni, a zvlášť pro penále vztahující se k dani, u níž bylo povoleno posečkáni. Lhůta pro podání žádosti o prominutí penále vztahující se k dani, u níž bylo zastave-

no řízení o posečkáni, pokračuje ve svém běhu ihned po právní moci rozhodnutí o zastavení řízení o posečkáni. Pro uplatnění svého práva podat žádost o prominutí penále v těchto případech tedy není namístě čekat s podáním žádosti až po provedení úhrady daně za ostatní zdaňovací období v rámci posečkáni.

II. 2. Úhrada daně v případě podání žádosti o prominutí penále a úroků

[penále] Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí části penále, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož doměření povinnost uhradit penále vznikla (§ 259a odst. 1 daňového řádu).

[úroky] Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož prodlení úrok vznikl (§ 259b odst. 1 daňového řádu).

[posouzení] Splnění této podmínky se bude zkoumat ke dni vydání rozhodnutí ve věci žádosti o prominutí příslušenství daně, k tomuto dni již musí být daň zcela zaplacená.

II. 3. Podání daňového tvrzení v případě podání žádosti o prominutí pokuty dle § 250

Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně, pokud bylo podáno daňové tvrzení, v důsledku jehož včasného nepodání tato pokuta vznikla, nebo pokud se toto podání stalo bezpředmětným (§ 259aa odst. 1 daňového řádu). Splnění této podmínky bude správce daně zkoumat ke dni vydání rozhodnutí ve věci žádosti o prominutí příslušenství daně, k tomuto dni již musí být daňové tvrzení podáno, nestalo-li se bezpředmětným⁵⁾.

Čl. III.**Meritorní posouzení - prvotní úvaha**

[co se zkoumá] Splní-li žádost daňového subjektu formální požadavky podle čl. II. tohoto pokynu, lze přistoupit k meritornímu posouzení žádosti. První úvahou při meritorním rozhodování správce daně o žádosti o prominutí bude, zda lze vůbec žádosti vyhovět. V této fázi správce daně nezkoumá, v jakém rozsahu lze prominout, nýbrž zda lze vůbec prominout - rozsah prominutí bude předmětem úvah správce daně až při kladném zodpovězení této prvotní otázky.

[právní úprava] Daňový řád v § 259c odst. 2

upravuje vylučující podmínku pro možnost prominutí příslušenství daně, dle níž prominutí daně nebo příslušenství daně není možné, pokud daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy. Tato podmínka se neuplatní na situace, kdy je žádáno o prominutí penále⁶⁾ vzniklého po právní moci rozhodnutí soudu ukládajícího daňovému subjektu trest za daňový trestný čin související s daní, které je toto penále příslušenstvím (§ 259a odst. 5 daňového řádu).

[pojem „závažnost“] Závažnost porušení daňových nebo účetních předpisů musí být v konkrétním případě najisto postavena prostřednictvím dostatečného odůvodnění rozhodnutí správce daně. Za závažné porušení nelze označit každé porušení daných předpisů, ale pouze porušení, které dosáhne takové intenzity, že jej příslušný správce daně shledá za významně ohrožující nebo porušující účel správy daní. Závažným porušením přitom může být i jejich opakované, avšak méně závažné, porušení.

[naplnění vylučující podmínky] Správce daně posuzuje naplnění této podmínky za 3 roky zpětně ke dni vydání rozhodnutí o žádosti.

III. 1. Definice závažného porušení daňových nebo účetních předpisů

Za závažné porušení daňových nebo účetních předpisů bude považována situace, kdy osoba, u níž se test provádí (viz níže):

1. Je/byla nespolehlivým plátcem dle § 106a nebo nespolehlivou osobou podle § 106aa zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Vzhledem k tomu, že osoba má/měla status nespolehlivého plátce nebo nespolehlivé osoby z titulu daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), je zřejmé, že došlo k závažnému porušení daňových předpisů. Rozhodným okamžikem pro hodnocení je den zveřejnění informace, že osoba je nespolehlivým plátcem, resp. nespolehlivou osobou.

2. Byla alespoň jednou pravomocně uznána vinnou ze spáchání některého z trestných činů uvedených v § 53 odst. 2 písm. a) a c) daňového řádu.

3. Prováděla činnosti nebo se zapojila do obchodů, u kterých existuje důvodná obava, že z nich nebude uhrazena daň, a správce daně

proto u tohoto subjektu vydal zajišťovací příkaz, který nebyl ve lhůtě uhrazen. Rozhodným okamžikem pro hodnocení je den následující po dni splatnosti zajišťovacího příkazu.

4. Porušila své zákonem stanovené povinnosti způsobem, který měl za následek vyměření kterékoli daně podle pomůcek nebo doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani nebo stanovení daně jejím sjednáním. Rozhodným okamžikem pro hodnocení je den porušení povinností; nelze-li den porušení určit, je rozhodným okamžikem den marného uplynutí lhůty stanovené správcem daně k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně.⁷⁾

5. Závažně ztěžuje nebo ztěžovala, maří nebo mařila správu daní tím, že opakovaně včas nepodala daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování a ke splnění této své ze zákona plynoucí povinnosti byla proto vyzvána správcem daně. Za naplnění opakovanosti se v tomto případě považuje, pokud tato situace nastala alespoň 2x v období dvanácti po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Rozhodným okamžikem pro hodnocení je den následující po zákonem stanoveném dni pro podání daňového tvrzení, k jehož podání byla osoba správcem daně následně vyzvána⁸⁾.

6. Porušila zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), takovým způsobem, že jí byla pravomocně uložena pokuta podle tohoto zákona; rozhodným okamžikem pro posouzení splnění této podmínky je nabytí právní moci rozhodnutí.

7. Je osobou, již byla uložena pokuta (za spáchaný delikt dle daňových a/nebo dle účetních předpisů), jejíž horní hranice je zákonem stanovena na min. 250 000 Kč; rozhodným okamžikem pro posouzení splnění této podmínky je nabytí právní moci rozhodnutí.

8. Nevede řádně nebo nevedla řádně evidenci stanovenou právním předpisem nebo uloženou správcem daně. Rozhodným okamžikem pro hodnocení je poslední den, kdy došlo k porušení takové právní povinnosti, nebo den zjištění správcem daně, pokud poslední den, kdy došlo k porušení takové právní povinnosti, nelze zjistit.⁹⁾ Jinak závažně ohrožuje nebo ohrožovala, porušuje nebo porušovala řádný výkon správy daní.

Pro vyloučení možnosti prominutí stačí naplnění kterékoli situace.

[posuzování bodu 4] Vedle ostatních faktů správce daně zohlední i výši náhradním způsobem stanovené daně s tím, že za závažnou se považuje částka „doměrku“ minimálně ve výši 50 000 Kč (rozdíl mezi tvrzenou daní a výsledkem vyměření či doměření). Tato částka se posuzuje ve vztahu k jednotlivému zdaňovacímu období či jednotlivé skutečnosti, jež je předmětem jednorázové daně.

[zohlednění objektivních důvodů] Správce daně při posuzování porušení daňových a účetních předpisů vždy zohlední také jemu známé objektivní důvody hodné zvláštního zřetele, které vedly k porušení těchto předpisů. Může se jednat např. o živelní pohromy, závažné zdravotní důvody či jiné osobní překážky, které daňovému subjektu bránily v řádném dodržování daňových a účetních předpisů.

[posuzování bodu 4, 5, 6, 7, 8] V souladu s judikaturou⁹ je třeba body 4, 5, 6, 7, 8 vykládat tak, že porušení daňových nebo účetních předpisů, ze kterého plyne příslušenství daně, o jehož prominutí je žádáno, nelze brát v tomto řízení o prominutí v úvahu při posuzování naplnění podmínky dle § 259c odst. 2 daňového řádu.

[příklad č. 1] Daňovému subjektu byla na základě zjištění správce daně učiněného v rámci daňové kontroly uložena pokuta za to, že vůbec nevede účetnictví, čímž došlo k porušení zákona o účetnictví a byla mu také doměřena daň. Daňový subjekt žádá o prominutí příslušenství daně v souvislosti s tímto doměřením. V tomto řízení správce daně nebude v rámci posuzování naplnění podmínky dle § 259c odst. 2 daňového řádu brát v úvahu pokutu uloženou za porušení zákona o účetnictví, tzn. tato pokuta nemůže být důvodem pro zamítnutí žádosti z důvodu závažného porušení daňových nebo účetních předpisů.

[příklad č. 2] Daňový subjekt porušil své zákonem stanovené povinnosti způsobem, který měl za následek doměření daně podle pomůcek oproti poslední známé dani. Daňový subjekt žádá o prominutí příslušenství daně v souvislosti s tímto doměřením. V tomto řízení správce daně nebude v rámci posuzování naplnění podmínky dle § 259c odst. 2 daňového řádu brát v úvahu doměření daně podle pomůcek, ke kterému se váže příslušenství daně, o jehož prominutí je žádáno; tzn. toto doměření nemůže být důvodem pro zamítnutí žádosti z důvodu závažného porušení daňových nebo účetních předpisů.

III. 2. Osoby, u nichž se posuzuje naplnění kritérií dle § 259c odst. 2 daňového řádu

[právní úprava] Podle § 259c odst. 2 daňového řádu musí výše uvedené kritérium splňovat daňový subjekt fyzická i právnická osoba a v případě, že je daňovým subjektem právnická osoba, i osoba, která je členem jeho statutárního orgánu.

[právní úprava] Ust. § 259c odst. 3 daňového řádu stanoví, že pokud právnická osoba závažným způsobem poruší daňové nebo účetní právní předpisy, hledí se pro účely posouzení splnění podmínky podle odstavce 2 na osobu, která byla v době tohoto porušení v této právnické osobě členem statutárního orgánu, jako by je také porušila.

[u koho se zkoumá] Z tohoto pravidla vyplývá, že se naplnění výše uvedených kritérií (čl. III. 1.) musí zkoumat u následujících osob:

Je-li žadatelem o prominutí příslušenství daně fyzická osoba, bude se naplnění vylučující podmínky podle § 259c odst. 2 daňového řádu zkoumat u:

- samotné fyzické osoby,
- všech právnických osob, ve kterých fyzická osoba je nebo byla v uplynulých 3 letech statutárním orgánem nebo členem statutárního orgánu.

Je-li žadatelem o prominutí příslušenství daně právnická osoba, bude se naplnění vylučující podmínky podle § 259c odst. 2 daňového řádu zkoumat u:

- samotné právnické osoby,
- statutárního orgánu této právnické osoby, tj. všech právnických nebo fyzických osob, které jsou jeho statutárním orgánem nebo jeho členem,
- u právnických osob, jejichž statutárním orgánem nebo členem statutárního orgánu je nebo byla v předcházejících 3 letech právnická osoba žádající o prominutí nebo její statutární orgán nebo člen jejího statutárního orgánu.

Čl. IV.

Meritorní posouzení - rozsah prominutí

[co se zkoumá] Pokud správce daně dospěje k závěru, že daňový subjekt splnil požadavky dle čl. III. tohoto pokynu a že je možné daňovému subjektu příslušenství daně prominout, bude v navazující fázi posuzovat, v jakém rozsahu lze prominout.

[vliv první úvahy] Kladné zodpovězení prvotní otázky, zda lze vůbec příslušenství daně

prominout, však samo o sobě neznamená, že opravdu bude daňovému subjektu určitá částka prominuta. Rozsah, v jakém lze prominout, bude správce daně posuzovat dle čl. IV. tohoto pokynu a může dospět k závěru, že daňovému subjektu nebude prominuta žádná částka příslušenství daně.

IV. 1. 1. Rozsah prominutí - penále vzniklé do 30. 6. 2025¹⁰⁾

[dvě kritéria] Pro posouzení rozsahu prominutí penále existují dvě kritéria, a to součinnost daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední (§ 259a odst. 2 daňového řádu ve znění účinném do 30. 6. 2025) a četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 daňového řádu). Penále lze prominout do výše 75 %.

[posouzení zdrojového jednání] V souladu se správní judikaturou¹¹⁾ je správce daně v rámci posuzování rozsahu prominutí příslušenství daně oprávněn zohlednit při rozhodování také povahu, intenzitu či jiné okolnosti zdrojového jednání¹²⁾, které vznik příslušenství vyvolalo. Shledá-li správce daně, že povaha, intenzita či jiné okolnosti zdrojového jednání (např. zneužití práva, daňové zastírání, vědomá účast na daňovém podvodu apod.) vylučuje prominutí penále (jinak řečeno již není z čeho odčítat, viz dále), pak rozhodnutím žádost zamítne¹³⁾ i přesto, že by z pohledu podmínky podle § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu bylo toto porušení irelevantní.

[vztah mezi kritérii] Správce daně nejdříve posoudí naplnění kritéria dle čl. IV. 1.1. tohoto pokynu. Pokud po tomto posouzení daňovému subjektu ještě zbývá částka k prominutí, přistoupí k posouzení naplnění kritéria dle čl. IV. 5. tohoto pokynu. Po posouzení tohoto kritéria pak zjistí, zda daňovému subjektu zbyla určitá částka k prominutí, a rozhodne o jejím prominutí. Pokud nezbyla žádná částka k prominutí, žádost daňového subjektu zamítne.

[právní úprava] Podle § 259a odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném do 30. 6. 2025, platí, že správce daně na základě posouzení rozsahu součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední může prominout až 75 % penále.

[výpočet správce daně] Není-li namístež žádost zamítnout z důvodu závažného zdrojového jednání (viz odstavec [posouzení zdrojového

jednání]), pak správce daně bude postupovat tak, že spočítá částku penále, kterou je možné prominout (tj. 75 % ze stanoveného penále). Z tohoto výsledku, který je základem pro další výpočet prominutí penále správce daně pak odčítá procentní sazbu za porušení níže uvedených povinností (tzn. procentuální ohodnocení při porušení povinností z různých bodů se sčítá). Po posouzení porušení všech níže uvedených povinností správce daně zjistí, kolik daňovému subjektu zbylo k prominutí, a přistoupí k posouzení kritéria dle čl. IV. 5. tohoto pokynu. Pokud daňovému subjektu po posouzení dle čl. IV. 1. 1. tohoto pokynu nezbyde žádná částka k prominutí, správce daně žádost daňového subjektu zamítne, aniž by posuzoval kritérium dle čl. IV. 5. tohoto pokynu.

[posouzení podmínek] Správce daně zkoumá naplnění kritéria rozsahu součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední zpětně ve vztahu ke konkrétnímu postupu k odstranění pochybností či daňové kontrole, na jejímž základě bylo stanoveno penále, o jehož prominutí je žádáno.

[relevantní skutečnosti] Generální finanční ředitelství stanoví povinnosti, jejichž porušení daňovým subjektem v rámci řízení směřujícího k doměření daně, k níž se váže penále, o jehož prominutí je žádáno, bude brát správce daně v úvahu, a stanoví jejich procentuální vyjádření:

Druh porušení povinnosti daňového subjektu / Procentuální ohodnocení

1. Daňový subjekt nereagoval na výzvu k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu. - 90 %
2. Daň byla stanovena podle pomůcek dle § 98 daňového řádu bez součinnosti daňového subjektu. - 100 %
3. Daňový subjekt na výzvu správce daně nepředložil všechny požadované doklady. - 20 %
4. Daňový subjekt alespoň 2x během daňové kontroly nereagoval včas na výzvu správce daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu. - 30 %
5. Daňový subjekt neumožnil provedení místního šetření (§ 82 odst. 1 a 2, § 86 odst. 4 daňového řádu). - 30 %
6. Daňový subjekt prokazatelně zatajil důkaz-

ní prostředky (§ 86 odst. 3 písm. e) daňového řádu). - 100 %

7. Daňový subjekt předložil prokazatelně pozmeněné nebo padělané doklady. - 100 %

[zamezení dvojího trestání a prominutí penále] Pokud penále vzniklo po právní moci rozhodnutí, ukládajícího daňovému subjektu trest za daňový trestný čin související s touto daní, správce daně v rámci posuzování žádosti o prominutí penále zohlední trest, uložený v trestním řízení¹⁴⁾. Správce daně postupuje obdobně jako v čl. IV. 1. 2. tohoto pokynu (viz odstavec [zamezení dvojího trestání a prominutí penále] a [smíšené tresty]).

IV. 1. 2. Rozsah prominutí - penále vzniklé od 1. 7. 2025¹⁵⁾

[dvě kritéria] Pro posouzení rozsahu prominutí penále existují dvě kritéria, a to součinnost daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední (§ 259a odst. 2 daňového řádu) a četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 daňového řádu).

[posouzení zdrojového jednání] V souladu s recentní správní judikaturou¹⁶⁾ je správce daně v rámci posuzování rozsahu prominutí příslušenství daně oprávněn zohlednit při rozhodování také povahu, intenzitu či jiné okolnosti zdrojového jednání¹⁷⁾, které vznikl příslušenství vyvolalo. Shledá-li správce daně, že povaha, intenzita či jiné okolnosti zdrojového jednání (např. zneužití práva, daňové zastírání, vědomá účast na daňovém podvodu apod.) vylučuje prominutí penále (jinak řečeno již není z čeho odčítat, viz dále), pak rozhodnutím žádost zamítne¹⁸⁾ i přesto, že by z pohledu podmínky podle § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu bylo toto porušení irelevantní.

[vztah mezi kritérii] Správce daně nejdříve posoudí naplnění kritéria dle čl. IV. 1. 2. tohoto pokynu. Pokud po tomto posouzení daňovému subjektu ještě zbývá částka k prominutí, přistoupí k posouzení naplnění kritéria dle čl. IV. 5. tohoto pokynu. Po posouzení tohoto kritéria pak zjistí, zda daňovému subjektu zbyla určitá částka k prominutí, a rozhodne o jejím prominutí. Pokud nezbyla žádná částka k prominutí, žádost daňového subjektu zamítne.

[právní úprava] Podle § 259a odst. 2 věty první daňového řádu platí, že správce daně na základě posouzení rozsahu součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k domě-

ření daně z moci úřední může prominout až 75 % penále. Dle věty druhé daněho ustanovení správce daně může prominout až 100 % penále, pokud okolnosti vzniku penále v daném případě jsou ospravedlnitelné, viz dále.

[ospravedlnitelná situace] Jedná se o skutečnost, na kterou bude správce daně brát zřetel při zohledňování kritéria okolnosti vzniku penále při doměření daně z moci úřední¹⁹⁾:

Ospravedlnitelná situace / Procentuální základ

1. Daňovým subjektem bylo podáno nepřipustné dodatečné daňové tvrzení před zahájením kontrolního postupu a údaje v něm tvrzené správce daně využil při stanovení výsledné daně, přičemž doměřená daň nepřesahuje dvojnásobek daně tvrzené daňovým subjektem. 100 %

[výpočet správce daně] Není-li namíste žádost zamítnout z důvodu závadného zdrojového jednání (viz odstavec [posouzení zdrojového jednání]), pak správce daně bude postupovat tak, že nejprve zhodnotí, zda daňovému subjektu přísluší možnost prominout v částce vyšší, než je 75 % daněho penále dle ospravedlnitelné situace. Pokud ospravedlnitelná situace u daňového subjektu nenastala, je možné prominout maximálně 75 % ze stanoveného penále. Z tohoto výsledku, který je základem pro další výpočet prominutí penále, správce daně pak odčítá procentní sazbu za porušení níže uvedených povinností (tzn. procentuální ohodnocení při porušení povinností z různých bodů se sčítá). Po posouzení porušení všech níže uvedených povinností správce daně zjistí, kolik daňovému subjektu zbylo k prominutí, a přistoupí k posouzení kritéria dle čl. IV. 5. tohoto pokynu. Pokud daňovému subjektu po posouzení dle čl. IV. 1.2. tohoto pokynu nezůstane žádná částka k prominutí, správce daně žádost daňového subjektu zamítne, aniž by posuzoval kritérium dle čl. IV. 5. tohoto pokynu.

[posouzení podmínek] Správce daně zkoumá naplnění kritéria rozsahu součinnosti daňového subjektu v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední zpětně ve vztahu ke konkrétnímu postupu k odstranění pochybností či daňové kontrole, na jejímž základě bylo stanoveno penále, o jehož prominutí je žádáno.

[relevantní skutečnosti] Generální finanční ředitelství stanoví povinnosti, jejichž porušení daňovým subjektem v rámci řízení směřujícího k doměření daně, k níž se váže penále, o jehož prominutí je žádáno, bude brát správce daně v úvahu, a stanoví jejich procentuální vyjádření:

Druh porušení povinnosti daňového subjektu / Procentuální ohodnocení

1. Daňový subjekt nereagoval na výzvu k odstranění pochybností dle § 89 daňového řádu. - 90 %
2. Daň byla stanovena podle pomůcek dle § 98 daňového řádu bez součinnosti daňového subjektu. - 100 %
3. Daňový subjekt na výzvu správce daně nepředložil všechny požadované doklady. - 20 %
4. Daňový subjekt alespoň 2x během daňové kontroly nereagoval včas na výzvu správce daně podle § 92 odst. 4 daňového řádu. - 30 %
5. Daňový subjekt neumožnil provedení místního šetření (§ 82 odst. 1 a 2, § 86 odst. 4 daňového řádu). - 30 %
6. Daňový subjekt prokazatelně zatajil důkazní prostředky (§ 86 odst. 3 písm. e) daňového řádu). - 100 %
7. Daňový subjekt předložil prokazatelně pozmeněné nebo padělané doklady. - 100 %

[zamezení dvojího trestání a prominutí penále] Při aplikaci § 259a odst. 5 daňového řádu správce daně neposuzuje kritéria dle § 259a odst. 2 daňového řádu, tj. rozsah součinnosti daňového subjektu či okolnosti vzniku penále v rámci postupu vedoucího k doměření daně z moci úřední, ani kritéria dle § 259c odst. 1 daňového řádu. Správce daně může prominout až 100 % penále v případě, kdy penále vzniklo po právní moci rozhodnutí trestněprávního soudu, který uložil daňovému subjektu trest za daňový trestný čin související s daní, které je toto penále příslušenstvím. Výše prominutého penále se odvíjí od konkrétního druhu uloženého trestu podle následující tabulky:

Kritéria posouzení prominutí - zamezení dvojího trestání / Procentuální ohodnocení

1. U peněžitého trestu správce daně posoudí jeho výši s výší uloženého penále. Penále je prominuto ve výši, která se překrývá s již ulo-

ženým trestem v trestněprávním řízení. a ž 100 %

2. Nepodmíněný trest odnětí svobody byl uložen v horní polovině hranice trestní sazby, ve které byl spáchaný trestný čin kvalifikován. 100 %

3. Nepodmíněný trest odnětí svobody byl uložen v dolní polovině hranice trestní sazby, ve které byl spáchaný trestný čin kvalifikován. 75 %

4. Podmíněný trest odnětí svobody byl uložen v horní polovině hranice trestní sazby, ve které byl spáchaný trestný čin kvalifikován. 75 %

5. Podmíněný trest odnětí svobody byl uložen v dolní polovině hranice trestní sazby, ve které byl spáchaný trestný čin kvalifikován. 50 %

[smíšené tresty] U trestu, jenž obsahuje jak peněžitou, tak i nepeněžitou část, správce daně nejprve porovná peněžitou část trestu s výší penále podle bodu 1 tabulky Kritéria posouzení prominutí - zamezení dvojího trestání. Přesahuje-li výše penále výši peněžité části trestu, správce daně u zbylé části penále postupuje podle bodu 2, 3, 4, nebo 5 dané tabulky. Pokud je ukládán současně nebo samostatně i další (jiný) typ trestu, lze tuto skutečnost při rozhodování o prominutí penále zohlednit nad pokyn.

IV. 2. Ospravedlnitelný důvod prodlení - úroky

[tři kritéria] Pro posouzení rozsahu prominutí úroku existují tři kritéria, a to ospravedlnitelný důvod prodlení (§ 259b odst. 2 daňového řádu), ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládající tvrdost uplatněného úroku (§ 259b odst. 3 daňového řádu) a četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 daňového řádu). Úrok lze prominout do výše 100 %.

[posouzení zdrojového jednání] V souladu s recentní správní judikaturou²⁰⁾ je správce daně v rámci posuzování rozsahu prominutí příslušenství daně oprávněn zohlednit při rozhodování také povahu, intenzitu či jiné okolnosti zdrojového jednání²¹⁾, které vznik příslušenství vyvolalo. Shledá-li správce daně, že povaha, intenzita či jiné okolnosti zdrojového jednání (např. zneužití práva, daňové zastírání, vědomá účast na daňovém podvodu apod.) vylučuje prominutí úroků, pak rozhodnutím žádost zamítne²²⁾ i přesto, že by z pohledu podmínky podle § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu

bylo toto porušení irelevantní.

[vztah mezi kritérii] Základním požadavkem pro možnost prominutí úroku je naplnění kritéria dle čl. IV. 2. tohoto pokynu. Pokud dojde k jeho naplnění, posoudí správce daně dle čl. IV. 4. tohoto pokynu možnost zvýšení procentní sazby prominutí. Následně posoudí možnost snížení procentní sazby dle čl. IV. 5. tohoto pokynu. Po posouzení tohoto kritéria pak zjistí, zda daňovému subjektu zbyla určitá částka k prominutí, a rozhodne o jejím prominutí (maximálně však 100 % úroku). Pokud nezbyla žádná částka k prominutí, žádost daňového subjektu zamítne.

[právní úprava] Podle § 259b odst. 2 daňového řádu správce daně může zcela nebo zčásti prominout úrok z prodlení nebo úrok z posečkané částky, pokud k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Neexistence ospravedlnitelného důvodu prodlení tedy zakládá překážku, pro kterou úroky nelze prominout. Tento pokyn neobsahuje vyčerpávající seznam ospravedlnitelných důvodů, ale pouze z praxe nejčastější případy.

[posouzení] Není-li namíste žádost zamítnout z důvodu závažného zdrojového jednání (viz odstavec [posouzení zdrojového jednání]), pak správce daně posoudí, zda došlo v konkrétním případě k prodlení s úhradou daně z ospravedlnitelného důvodu (viz tabulka níže). Procentuální ohodnocení dle tohoto článku, pro jehož stanovení je základem konkrétní 100 % výše individualizovaného úroku, je pak východiskem pro modifikace výše promíjené částky dle čl. IV. 4. a IV. 5. tohoto pokynu. Svědčí-li daňovému subjektu při posouzení konkrétního prodlení více ospravedlnitelných důvodů prodlení, je základem pro další výpočet správce daně ten nejlépe ohodnocený dle tabulky.

[naplnění důvodu] Správce daně posuzuje splnění ospravedlnitelného důvodu prodlení dle situace zpětně ke dni splatnosti či náhradní splatnosti daně.

[individualizace úroku] Ospravedlnitelný důvod prodlení je třeba zkoumat ke každému jednotlivému prodlení s platbou daně, jehož se daňový subjekt dopustil. Každý úrok z prodlení je třeba individualizovat ke konkrétnímu prodlení a každý takto individualizovaný úrok z prodlení je třeba posuzovat zvlášť, tj. tvoří samostatný předmět řízení, musí být posouzen z hlediska ospravedlnitelného důvodu

prodlení a ostatních kritérií z tohoto pokynu a musí o něm být rozhodnuto vlastním výrokem v rozhodnutí.

[příklad] Daňový subjekt podá daňové přiznání k dani z nemovitých věcí na rok 2023, dodatečné daňové přiznání na daň vyšší, další dodatečné daňové přiznání na daň vyšší a následně správce daně vydá dodatečný platební výměr na daň vyšší. Daňový subjekt nezaplatil ani jednu z plateb včas, tj. vznikly mu 4 individualizované úroky z prodlení, které musí být podle tohoto pokynu posouzeny zvlášť.

[relevantní skutečnosti] Generální finanční ředitelství uvádí skutečnosti zakládající ospravedlnitelný důvod prodlení a stanoví jejich procentuální vyjádření:

Ospravedlnitelný důvod prodlení / Procentuální ohodnocení

1. Původní platba daně je daňovým dlužníkem vykonána omylem na jiný variabilní symbol nebo jiný účet správce daně, přičemž se současně nejedná o nejasnou platbu.

100 %

2. Jedná se o daňového dlužníka, kterému nepříznivý zdravotní stav (dočasný nebo trvalý) zabránil plnit jeho daňové povinnosti (nutno doložit prokazatelným způsobem).

100 %

3. V případech, kdy jsou sankcionovány pozdní platby zálohové povinnosti a celková daňová povinnost nevznikne, či je nižší než úhrn případně zaplacených záloh.

70 %

4. Daňovému subjektu byla posečkána úhrada daně, k níž se váže úrok z posečkané částky, o jehož prominutí je žádáno (§ 156 odst. 1, § 157a daňového řádu).

20 %

5. Daňový subjekt byl stížen živelní pohromou, hromadnou či individuální, v průběhu kalendářního roku, kdy mělo dojít k platbě daně. Za živelní pohromu se považují nezaviněný požár a výbuch, blesk, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/h, povodeň, záplava, krupobití, sesouvání půdy, sesuny půdy a skalní zřícení, pokud k nim nedošlo v souvislosti s průmyslovým nebo stavebním provozem, sesouvání nebo zřícení lavin a zemětřesení dosahující alespoň 4. stupně mezinárodní stupnice udávající makroseismické účinky zemětřesení.

100 %

6. Úrok z prodlení byl předepsán za daňový nedoplatek na dani z převodu nemovitostí/dani z nabytí nemovitých věcí v případech,

kdy daňový subjekt včas uhradil přiznanou daň vypočtenou ze základu daně stanoveného z ceny zjištěné na základě ocenění znalcem a daň byla stanovena správcem daně odlišně z důvodu chybného posudku znalce. 90 %

7. Úrok z prodlení vznikl z daně doměřené na základě dodatečného daňového tvrzení podaného daňovým subjektem bez výzvy správce daně. 20 %

8. Úrok z prodlení vznikl na dani z nemovitých věcí či na dani z nabytí nemovitých věcí na základě daňového tvrzení podaného na výzvu správce daně a daň byla uhrazena v náhradní lhůtě pro podání daňového tvrzení stanovené ve výzvě; nebo úrok z prodlení vznikl na dani z nemovitých věcí na základě daňového tvrzení podaného bez výzvy správce daně a daň byla uhrazena do 30 dnů od podání daňového tvrzení. 20 %

9. Prodlení s úhradou daně, k níž se váže úrok z prodlení, o jehož prominutí je žádáno, činilo maximálně 15 kalendářních dnů ode dne původní splatnosti daně. 30 %

10. Úrok z posečkané částky vznikl při přechodu daňové povinnosti zůstavitele na dědice za období ode dne úmrtí zůstavitele do dne nabytí právní moci rozhodnutí o dědictví. 100 %

11. Úrok z prodlení vznikl právnické osobě z důvodu dočasné neexistence statutárního orgánu v případech úmrtí jediného společníka, který byl zároveň i jediný statutární orgán. 100 %

12. Úrok z prodlení vznikl na základě doměření daně za situace, kdy k původnímu stanovení daně došlo na základě daňového tvrzení podaného daňovým subjektem v souladu s potvrzením nebo jiným obdobným dokumentem vydaným orgánem veřejné moci odlišným od orgánu Finanční správy ČR, který se ukázal být nesprávný. 100 %

13. Úrok z prodlení vznikl plátcem daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti z důvodu opravy zálohy na daň/daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti nebo daňového bonusu provedené plátcem daně dle § 38i zákona o daních z příjmů z důvodu zpětného přiznání invalidního důchodu pro invaliditu 3. stupně poplatníkem vyživovanému dítěti, čímž se zpětnou platností zanikl nárok poplatníka na uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě dle § 35c odst. 6 písm. b) zákona o daních z příjmů²³⁾.

Podmínkou prominutí úroků z prodlení v daném případě je, že prodlení nebylo objektivně zapříčiněno plátcem daně ani poplatníkem a plátcem daně postupoval při změně rozhodných skutečností v souladu se zákonem o daních z příjmů a daňovým řádem. 100 %

14. Úrok z prodlení vznikl poplatníkovi daně z příjmů fyzických osob na základě podání daňového tvrzení k dani z příjmů fyzických osob z důvodu zpětného přiznání invalidního důchodu pro invaliditu 3. stupně poplatníkem vyživovanému dítěti, čímž se zpětnou platností zanikl nárok poplatníka na uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě dle § 35c odst. 6 písm. b) zákona o daních z příjmů. Podmínkou prominutí úroků z prodlení v daném případě je, že prodlení nebylo objektivně zapříčiněno poplatníkem a ze strany poplatníka bylo při změně rozhodných skutečností postupováno v souladu se zákonem o daních z příjmů a daňovým řádem. 100 %

15. Daňový subjekt podal ve lhůtě přihlášku k registraci, avšak registrační řízení k DPH trvalo i v den, ve kterém nastala splatnost daně, jež nebyla včas uhrazena, avšak byla uhrazena nejpozději do 15 pracovních dnů po nabytí právní moci rozhodnutí o registraci. 90 %

16. Úrok z prodlení vznikl z důvodu, že v poslední den lhůty pro podání daňového tvrzení dle § 136 odst. 2 písm. a) daňového řádu nebyl zcela nebo část dne funkční daňový portál Finanční správy ČR (www.mojedane.cz) - přičemž se nejednalo o zveřejněnou plánovanou odstávku daňového portálu - a Finanční správa ČR nefunkčnost vzniklou na její straně oznámila (třeba i zpětně) na svých internetových stránkách (www.financnisprava.cz). K zaplacení daně došlo v přímé časové souvislosti s podáním daňového tvrzení v listinné podobě nebo v případě elektronického podání bezodkladně po zprovoznění daňového portálu, nejpozději však následující pracovní den. 100 %

[posuzování bodu 3] Tento bod míří na situace, kdy je v institutu záloh obsažen prvek nejistoty, tj. jedná se o zálohy na těch daních, kdy má výjimečně dobrý hospodářský výsledek za jedno zdaňovací období vliv na výši záloh v následujícím zdaňovacím období, o jehož hospodářském výsledku není dopředu nic známo.²⁴⁾ Tento bod nedopadá na zálohy, pro

jejichž výpočet existují všechny vstupní informace.²⁵⁾

[rozhodování „nad pokyn“²⁶⁾ Výše uvedené relevantní skutečnosti jsou demonstrativním výčtem a není vyloučeno, že při posuzování konkrétního případu správce daně dospěje k závěru, že lze prominout i z důvodu v pokynu neuvedeného. Mělo by jít o výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního představuje prohřešek spíše formalistický²⁷⁾. Možnost docílit prominutí úroku by tak neměla svědčit daňovým subjektům, které se do prodlení dostaly v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či úmyslného jednání. Prominutí úroku by nemělo s ohledem na zásadu legitimního očekávání způsobit, že na pozdní úhradu daně nebude nahlíženo jako na prohřešek. I nadále musí být zachováno pravidlo, že neplnění zákonné povinnosti má své konsekvence v podobě následku za porušení povinnosti při správě daní. Prominutí úroku proto nemůže sloužit k setření rozdílu mezi těmi, kteří své povinnosti plní řádně a včas, a těmi, kteří je neplní.

IV. 3. Ospravedlnitelný důvod prodlení - pokuta dle § 250

[tři kritéria] Pro posouzení rozsahu prominutí pokuty existují tři kritéria, a to ospravedlnitelný důvod prodlení (§ 259aa odst. 2 daňového řádu), ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládající tvrzení vzniklé pokuty (§ 259aa odst. 3 daňového řádu) a četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 daňového řádu). Pokutu lze prominout do výše 100 %.

[posouzení zdrojového jednání] V souladu s recentní správní judikaturou²⁸⁾ je správce daně v rámci posuzování rozsahu prominutí příslušenství daně oprávněn zohlednit při rozhodování také povahu, intenzitu či jiné okolnosti zdrojového jednání²⁹⁾, které vznik příslušenství vyvolalo. Shledá-li správce daně, že povaha, intenzita či jiné okolnosti zdrojového jednání (např. zneužití práva, daňové zastírání, vědomá účast na daňovém podvodu apod.) vylučuje prominutí pokuty, pak rozhodnutím žádost zamítne³⁰⁾ i přesto, že by z pohledu podmínek podle § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu bylo toto porušení irelevantní.

[vztah mezi kritérii] Základním požadavkem pro možnost prominutí pokuty je naplně-

ní kritéria dle čl. IV. 3. tohoto pokynu. Pokud dojde k jeho naplnění, posoudí správce daně dle čl. IV. 4. tohoto pokynu možnost zvýšení procentní sazby prominutí. Následně posoudí možnost snížení procentní sazby dle čl. IV. 5. tohoto pokynu. Po posouzení tohoto kritéria pak zjistí, zda daňovému subjektu zbyla určitá částka k prominutí, a rozhodne o jejím prominutí (maximálně však 100 % pokuty). Pokud nezbyla žádná částka k prominutí, žádost daňového subjektu zamítne.

[právní úprava] Podle § 259aa odst. 2 daňového řádu správce daně může zcela nebo zčásti prominout pokutu za opožděné tvrzení daně, pokud k prodlení s podáním daňového tvrzení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Neexistence ospravedlnitelného důvodu prodlení tedy zakládá překážku, pro kterou pokutu nelze prominout. Tento pokyn neobsahuje vyčerpávající seznam ospravedlnitelných důvodů, ale pouze z praxe nejčastější případy.

[posouzení] Není-li namíste žádost zamítnout z důvodu závažného zdrojového jednání (viz odstavec [posouzení zdrojového jednání]), pak správce daně posoudí, zda došlo v konkrétním případě k prodlení s podáním daňového tvrzení z ospravedlnitelného důvodu (viz tabulka níže). Procentuální ohodnocení dle tohoto článku, pro jehož stanovení je základem konkrétní výše pokuty, je pak východiskem pro modifikace výše promíjené částky dle čl. IV. 4. a IV. 5. tohoto pokynu. Svědčí-li daňovému subjektu při posouzení konkrétního prodlení více ospravedlnitelných důvodů prodlení, je základem pro další výpočet správce daně ten nejlépe ohodnocený dle tabulky.

[naplnění důvodu] Správce daně posuzuje splnění ospravedlnitelného důvodu prodlení dle situace zpětně k poslednímu dni pro podání daňového tvrzení (dle konkrétního případu v základní lhůtě nebo v prodloužené lhůtě).

[relevantní skutečnosti] Generální finanční ředitelství uvádí skutečnosti zakládající ospravedlnitelný důvod prodlení s podáním a stanoví jejich procentuální vyjádření:

Ospravedlnitelný důvod prodlení s podáním / Procentuální ohodnocení

1. Daňovému subjektu nepříznivý zdravotní stav (dočasný nebo trvalý) zabránil plnit jeho daňové povinnosti (nutno doložit prokazatelným způsobem). 100 %

2. Daňový subjekt byl stížen živelní pohromou, hromadnou či individuální, v průběhu kalendářního roku, kdy mělo dojít k podání daňového tvrzení, nejpozději však do konce lhůty pro podání daňového tvrzení. Za živelní pohromu se považují nezaviněný požár a výbuch, blesk, vichřice s rychlostí větru nad 75 km/h, povodeň, záplava, krupobití, sesouvání půdy, sesuny půdy a skalní zřícení, pokud k nim nedošlo v souvislosti s průmyslovým nebo stavebním provozem, sesouvání nebo zřícení lavin a zemětřesení dosahující alespoň 4. stupně mezinárodní stupnice udávající makroseismické účinky zemětřesení.

100 %

3. V poslední den lhůty pro podání daňového tvrzení nebyl zcela nebo část dne funkční daňový portál Finanční správy ČR (www.moiedane.cz) související s podáním daňového tvrzení -přičemž se nejednalo o zveřejněnou plánovanou odstávku daňového portálu - a Finanční správa ČR nefunkčnost vzniklou na její straně oznámila (třeba i zpětně) na svých internetových stránkách (www.financnisprava.cz). Předmětné podání bylo účinně podáno bezodkladně po zprovoznění daňového portálu, nejpozději však následující pracovní den.

100 %

4. V poslední den lhůty pro podání daňového tvrzení nebyl zcela nebo část dne funkční systém datových schránek, přičemž se nejednalo o zveřejněnou plánovanou odstávku a Ministerstvo vnitra ČR nefunkčnost oznámilo na svých internetových stránkách (www.mvcr.cz). Předmětné podání bylo účinně podáno bezodkladně po zprovoznění datových schránek, nejpozději však následující pracovní den.

100 %

5. K prodlení s podáním daňového tvrzení došlo u právnické osoby z důvodu dočasné neexistence statutárního orgánu v případech úmrtí jediného společníka, který byl zároveň i jediný statutární orgán.

100 %

6. Pokuta vznikla při přechodu daňové povinnosti zůstavitele na dědice za období ode dne úmrtí zůstavitele do dne nabytí právní moci rozhodnutí o dědictví.

25 %

7. Daňovému subjektu v předcházejících 5 po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích nevznikla povinnost podat daňové tvrzení na dani, s níž se pojí opožděně podané daňové tvrzení. Uplatní se i pro daně tzv. jednorázové, které nemají zdaňovací období, a místo zdaňo-

vacích období se zohlední předchozích 5 let.

75 %

8. Povinnost podat daňové tvrzení na dani z nemovitých věcí vznikla v důsledku vlastnictví nemovité věci deklarovaného zpětně s účinky ex tunc (např. v důsledku absolutní neplatnosti nabývacího titulu).

100 %

9. Změna okolností rozhodná pro stanovení daně z nemovitých věcí byla způsobena pouze revizní či jinou obdobnou činností katastrálního úřadu.

90 %

10. Daňový subjekt podal ve lhůtě přihlášku k registraci, avšak registrační řízení k DPH trvalo i v den, ve kterém nastal poslední den lhůty pro podání daňového tvrzení, jež nebylo ve lhůtě podáno, avšak bylo tak učiněno nejpozději do 15 pracovních dnů po nabytí právní moci rozhodnutí o registraci.

90 %

11. K opožděné registraci k DPH došlo z důvodu na straně daňového subjektu z důvodu nepříznivého zdravotního stavu (dočasného nebo trvalého), který mu zabránil plnit jeho daňové povinnosti (nutno doložit prokazatelným způsobem), přičemž k podání daňového tvrzení, jež nebylo ve lhůtě podáno, došlo nejpozději do 15 pracovních dnů po nabytí právní moci rozhodnutí o registraci.

100 %

12. K prodlení s podáním daňového tvrzení došlo na DPH z důvodu, že daňový subjekt omylem podal daňové přiznání za čtvrtletní zdaňovací období, ačkoli byl povinen podat daňové přiznání za měsíční zdaňovací období. Uvedený důvod prominutí se použije pouze v prvních třech měsíčních zdaňovacích obdobích bezprostředně navazujících na předchozí čtvrtletní zdaňovací období.

75 %

13. Daňové tvrzení bylo podáno daňovým subjektem opožděně, nicméně daň byla v době původní či náhradní splatnosti zcela uhrazena v případech, kdy daň bylo třeba uhradit.³¹⁾

70 %

14. Prodlení s podáním daňového tvrzení, k němuž se váže pokuta, o jejíž prominutí je žádáno, činilo maximálně 15 kalendářních dnů.

70 %

15. Pokuta vznikla při opožděném podání daňového tvrzení podaném daňovým subjektem bez výzvy správce daně.

50 %

[uplatnění důvodů] Ospravedlnitelný důvod prodlení v bodě 1, 2, 11, 12 se aplikuje na daňový subjekt, osoby klíčové pro činnost daňového subjektu nebo jeho zástupce, pokud byl v daně

lhůtě oprávněn podat daňové tvrzení, k němuž se váže pokuta, jejíž prominutí je žádáno. [rozhodování „nad pokyn“³²⁾] Výše uvedené relevantní skutečnosti jsou demonstrativním výčtem a není vyloučeno, že při posuzování konkrétního případu správce daně dospěje k závěru, že lze prominout i z důvodu v pokynu neuvedeného. Mělo by jít o výjimečný případ, který je z lidského hlediska omluvitelný a z hlediska materiálního představuje prohrěšek spíše formalistický. Možnost docílit prominutí pokuty by tak neměla svědčit daňovým subjektům, které se do prodlení dostaly v důsledku vlastní liknavosti, nezodpovědnosti či úmyslného jednání. Prominutí pokuty by nemělo s ohledem na zásadu legitimního očekávání způsobit, že na pozdní podání daňového tvrzení nebude nahlíženo jako na prohrěšek. I nadále musí být zachováno pravidlo, že neplnění zákonné povinnosti má své konsekvence v podobě následku za porušení povinnosti při správě daní. Prominutí pokuty proto nemůže sloužit k setření rozdílu mezi těmi, kteří své povinnosti plní řádně a včas, a těmi, kteří je neplní.

IV. 4. Ekonomické nebo sociální poměry zakládající tvrdost - úroky, pokuta dle § 250

[právní úprava - úrok] Podle § 259b odst. 3 daňového řádu platí, že při posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku.

[právní úprava - pokuta dle § 250] Podle § 259aa odst. 3 daňového řádu platí, že při posouzení rozsahu, ve kterém bude pokuta za opožděné tvrzení daně prominuta, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost vzniklé pokuty.

[kritérium] Kritériem pro posouzení zvýšení rozsahu prominutí úroků (z prodlení i z posečkané částky) nebo pokuty je tedy skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku/vzniklé pokuty. Jedná se o kritérium, které může modifikovat procentuální ohodnocení zjištěné dle čl. IV. 2. nebo IV. 3. tohoto pokynu, a to jeho zvýšením. Toto kritérium se posoudí i v případě, kdy již ospravedlnitelný důvod prodlení dle čl. IV. 2. nebo IV. 3. tohoto pokynu zakládá rozsah promi-

nutí ve výši 100 %.

[naplnění kritéria] Dovolává-li se³³⁾ daňový subjekt aplikace tohoto kritéria, správce daně posuzuje jeho naplnění dle skutkového stavu ke dni vydání rozhodnutí o žádosti.

[relevantní skutečnosti] Generální finanční ředitelství uvádí skutečnosti, na které bude správce daně brát zřetel při posuzování naplnění kritéria, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost:

1. Nepříznivá ekonomická a sociální situace u fyzických osob

Správce daně posoudí výši ročního příjmu³⁴⁾ daňového subjektu za předcházející zdaňovací období ve vztahu k dvanáctinásobku minimální mzdy, která byla platná k 1. lednu aktuálního zdaňovacího období, a dle tabulky zjistí, o kolik lze zvýšit procentuální ohodnocení zjištěné dle čl. IV. 2. nebo IV. 3. tohoto pokynu. Správce daně při posuzování příjmu daňového subjektu přihlédně ke konkrétním okolnostem případu.

Výše příjmu daňového subjektu / Procentuální ohodnocení

do dvanáctinásobku minimální mzdy	50 %
dvanáctinásobek minimální mzdy až dvacetičtyřnásobek minimální mzdy	40 %
dvacetičtyřnásobek minimální mzdy až čtyřicetiosminásobek minimální mzdy	30 %

2. Existence důvodu k posečkání

Daňový subjekt by splňoval některý z důvodů dle § 156 daňového řádu pro posečkání s úhradou daně, k níž se váže úrok z prodlení nebo z posečkané částky, o jehož prominutí je žádáno, nebo s úhradou samotného příslušenství, o jehož prominutí je žádáno. Daňovému subjektu náleží zvýšení procentuálního ohodnocení ve výši 50 %.

[sčítání výší] Splňuje-li daňový subjekt podmínky pro zvýšení prominutí úroku či pokuty v určitém rozsahu z důvodů uvedených v bodech 1 i 2, sčítá se takto zjištěná procentuální výše z jednotlivých důvodů. Prozatímní mezi-součet může být vyšší než 100 %.

IV. 5. Četnost porušování povinností při správě daní - penále, úroky, pokuta dle § 250

[právní úprava] Podle § 259c odst. 1 daňového řádu platí, že při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností

při správě daní daňovým subjektem. Jedná se o kritérium, které může modifikovat výsledek výpočtu procentní sazby k prominutí vypočítané dle čl. IV. 1.1., IV. 1.2., IV. 2. - 4. tohoto pokynu, a to jejím snížením.³⁵⁾

[postup správce daně] Po výpočtu provedeném dle čl. IV. 1.1., IV. 1.2., IV. 2. - 4. tohoto pokynu správce daně posoudí naplnění níže uvedených situací daňovým subjektem a při splnění jedné nebo více z nich odečte příslušnou procentní sazbu (tzn. procentuální ohodnocení při porušení povinností z různých bodů se sčítá).

[naplnění podmínky] Správce daně posuzuje naplnění této podmínky ke dni vydání rozhodnutí o žádosti.

[relevantní skutečnosti] Generální finanční ředitelství uvádí skutečnosti, na které bude správce daně brát zřetel při zohledňování kritéria četnosti porušování povinností daňovým subjektem při správě daní, a stanoví jejich procentuální vyjádření:

Druh porušení povinnosti daňového subjektu / Procentuální ohodnocení

1. Ke dni vydání rozhodnutí o žádosti eviduje správce daně u daňového subjektu vykonatelný nedoplatek z jiného daňového řízení, který je uveden na exekučním příkazu nebo je starší 6 měsíců. - 50 %

2. Daňový subjekt měl v posledních třech letech více než jeden daňový nedoplatek, vůči kterému správce daně zahájil daňovou exekuci. - 50 %

3. V posledních třech letech byla daňovému subjektu alespoň dvakrát pravomocně stanovena kterákoliv daň podle pomůcek dle § 98 daňového řádu bez součinnosti daňového subjektu, a to bez ohledu na částku takto stanovené daně. Pro účely splnění této podmínky je rozhodné datum nabytí právní moci rozhodnutí. - 50 %

4. V posledních třech letech byla daňovému subjektu alespoň dvakrát pravomocně uložena pořádková pokuta dle § 247 daňového řádu. Pro účely splnění této podmínky je rozhodné datum nabytí právní moci rozhodnutí. - 50 %

5. V posledních třech letech byla daňovému subjektu alespoň dvakrát pravomocně uložena pokuta za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy dle § 247a daňového řádu. Pro účely splnění této podmínky je rozhodné datum nabytí právní moci rozhodnutí. - 50 %

6. V posledních třech letech byla daňovému subjektu alespoň dvakrát pravomocně uložena pokuta za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu. Pro účely splnění této podmínky je rozhodné datum nabytí právní moci rozhodnutí. - 50 %

[posuzování bodu 1 a 2] Správce daně při posuzování splnění této podmínky nebere v úvahu nedoplatky na stejné nebo jiné dani vyvěrající ze stejného skutkového základu.

[příklad č. 1] Na základě daňové kontroly vztahující se k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2024 a dani z přidané hodnoty za zdaňovací období leden až prosinec 2024 byly vydány dodatečné platební výměry, kterými bylo současně sděleno penále z částky doměřené daně, a dále bylo vydáno vyrozumění o úrocích z prodlení. Při posuzování žádosti o prominutí penále na dani z příjmů nebude brát správce daně v úvahu nedoplatky na úrocích z prodlení na obou daních a penále na DPH a naopak.

[příklad č. 2] Daňový subjekt si uvědomí, že v minulých třech letech byl poplatníkem daně silniční, a měl proto podávat daňová přiznání. Podá tři daňová přiznání zpětně, daň uhradí a žádá o prominutí úroků z prodlení vázící se k jednotlivým pozdě provedeným platbám daně. Při promíjení úroků z prodlení za určité zdaňovací období se nebudou brát v úvahu úroky z prodlení za ostatní dvě zdaňovací období.

[posuzování bodu 6] Správce daně při posuzování splnění této podmínky nebere v úvahu pokuty prominuté generálním pardonem či individuálním rozhodnutím prominuté z objektivního důvodu nezávislého na vůli daňového subjektu.

[posuzování bodu 3 a 6] Při posuzování bodu 3 a 6 se nebere v úvahu porušení daňových nebo účetních předpisů, ze kterého plyne příslušenství daně, o jehož prominutí je žádáno, tj. v případě bodu 3 stanovení daně podle pomůcek a v případě bodu 6 pokuta za opožděné tvrzení daně, která má přímý vztah k příslušenství daně, o jehož prominutí je žádáno.

[příklad - úrok] Daňový subjekt se dopustil prodlení s úhradou daně kvůli své hospitalizaci v nemocnici, výše ročního příjmu daňového subjektu za předcházející zdaňovací období činila čtyřicetinasobek minimální mzdy a v posledních třech letech mu byla čtyřikrát

pravomocně uložena pokuta za opožděné tvrzení daně dle § 250 daňového řádu, která nebyla prominuta. Za naplnění ospravedlnitelného důvodu mu přísluší ohodnocení 100 %, s ohledem na výši příjmu daňového subjektu se přičte 30 %, za četné porušování povinností při správě daní je nutné odečíst 50 %. Daňovému subjektu bude prominuto 80 % z celkové výše individualizovaného úroku.

[příklad - pokuta dle § 250] Daňový subjekt nepodal daňové přiznání na dani, přičemž v předcházejících 5 po sobě jdoucích zdaňovacích obdobích mu nevznikla povinnost podat daňové tvrzení na této dani. Daňové přiznání podal následně bez výzvy správce daně. Výše ročního příjmu daňového subjektu za předcházející zdaňovací období činila desetinásobek minimální mzdy a ke dni vydání rozhodnutí je u daňového subjektu evidován nedoplatek z jiného řízení, který je vymáhán. Za naplnění ospravedlnitelného důvodu mu přísluší ohodnocení 75 %, s ohledem na výši příjmu daňového subjektu se přičte 50 %, za četné porušování povinností při správě daní je nutné odečíst 50 %. Daňovému subjektu bude prominuto 75 % z pokuty.

Čl. V.

Procesní ustanovení

[žádost a příslušnost] O prominutí příslušenství daně rozhoduje správce daně na základě žádosti daňového subjektu (dále jen „žádost o prominutí“). Žádost o prominutí se podává u správce daně věcně a místně příslušného ke správě daně, k níž se váže příslušenství, jehož prominutí je žádáno, v době podání žádosti o prominutí.

[předmět řízení] Žádostí o prominutí je zahájeno řízení o prominutí příslušenství daně dle určení daňového subjektu. Správce daně není vázán návrhem daňového subjektu ohledně rozsahu prominutí (§ 259a odst. 2, § 259aa odst. 2, § 259b odst. 2 daňového řádu), může tedy prominout více nebo i méně, než daňový subjekt žádá.

[z čeho správce daně čerpá] Rozhoduje-li správce daně o žádosti o prominutí, vychází zejména z podkladů, které má shromážděny v daňovém spise daňového subjektu, z informací načerpaných ze systému ADIS, z tvrzení uvedených v žádosti a z dokladů, které ke své žádosti daňový subjekt připojil. Správce daně zjišťuje, zda existují a jsou prokázány zákonné

podmínky, pro které může příslušenství daně prominout.

[naplnění vylučující podmínky] Splnění požadavků dle čl. III. tohoto pokynu bude posuzováno v rámci všech řízení s daňovým subjektem u všech věcně či místně příslušných správců daně. Správce daně bude převážně využívat automatizovanou podporu v systému ADIS, která pracuje s daty, kterými disponuje. Správce daně bude tedy vycházet z dostupných informací, které má v momentě vydávání rozhodnutí o prominutí příslušenství daně k dispozici.

[důkazní břemeno daňového subjektu] Pokud daňový subjekt splní své břemeno tvrzení v tom smyslu, že žádost o prominutí obsahuje precizně popsané důvody, pro které žádá prominout, avšak daňový subjekt své tvrzení uvedené v žádosti nedoloží, a ani správce daně nemá tvrzení daňového subjektu, jakkoliv podepřeno obsahem daňového spisu, nese daňový subjekt riziko možného negativního rozhodnutí v dané věci. V případě podané žádosti jde ryze o dispozitivní úkon daňového subjektu, a proto daňový subjekt nemůže být nucen k prokázání tvrzených skutečností, a to i s ohledem na § 92 daňového řádu, jehož znění na řízení o prominutí příslušenství daně nedopadá.

[dokdy lze prominout] K prominutí příslušenství daně může dojít do doby uplynutí lhůty pro placení daně, a to i poté, kdy došlo k jeho úhradě (§ 259 odst. 2 daňového řádu).

V. 1. Rozhodnutí

[specifikace příslušenství] Ve všech rozhodnutích správce daně týkajících se promíjení příslušenství daně, ať už se jedná o rozhodnutí mimo meritum věci či v meritum věci, musí být přesně specifikováno příslušenství, o němž se rozhoduje.

Penále musí být určeno platebním výměrem, kterým bylo stanoveno.

Při rozhodování o úroku z prodlení musí být specifikována daň, k jejímuž prodlení s úhradou se úrok z prodlení váže, a to určením druhu daně, zdaňovacím obdobím (či skutečností, jež je předmětem jednorázové daně) a platebním výměrem či dodatečným platebním výměrem, kterým byla daň stanovena.

Úrok z posečkané částky musí být určen rozhodnutím, na základě něhož bylo posečkáno nebo úhrada rozložena na splátky.

Pokuta za opožděné tvrzení daně musí být určena platebním výměrem, kterým byla stanovena.

[smíšené žádosti] Bude-li daňový subjekt v jedné žádosti žádat o prominutí několika příslušenství, přičemž o některých lze rozhodnout meritorně a o některých mimo meritum věci, musí správce daně rozhodnout o všech předmětech řízení, tzn. meritorně rozhodne o příslušenství, u něhož je to možné, a zastaví řízení či odloží žádost u příslušenství, které nelze projednat meritorně.

V. 1. A. Rozhodování mimo meritum věci

[zastavení řízení] Správce daně zastaví řízení dle § 5 odst. 4 zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, ve spojení s § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, pokud nedojde k zaplacení správního poplatku v případech, kdy žádost o prominutí podléhá správnímu poplatku.

[zastavení řízení] Správce daně zastaví řízení podle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu, pokud daňový subjekt žádá o prominutí příslušenství daně, na které se nevztahuje právní úprava promíjení příslušenství daně (viz čl. I. 1. tohoto pokynu).

[zastavení řízení] Správce daně zastaví řízení podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, pokud daňový subjekt ke dni vydání rozhodnutí o zastavení řízení neuhradil daň (§ 259a odst. 1, § 259b odst. 1 daňového řádu).

[zastavení řízení] Správce daně zastaví řízení podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, pokud daňový subjekt ke dni vydání rozhodnutí o zastavení řízení nepodal daňové tvrzení, není-li jeho podání bezpředmětné (§ 259aa odst. 1 daňového řádu).

[zastavení řízení] Správce daně zastaví řízení podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, pokud daňový subjekt podá žádost o prominutí penále po lhůtě pro její podání (§ 259a odst. 3 a 4 daňového řádu).

[zastavení řízení] Správce daně zastaví řízení podle § 106 odst. 1 písm. e) daňového řádu, pokud daňový subjekt podá novou žádost o prominutí dříve než 60 dnů ode dne oznámení zamítavého rozhodnutí o původní žádosti o prominutí (§ 259 odst. 3 daňového řádu).

[odložení] Správce daně žádost o prominutí odloží, jestliže byla daňovému subjektu původní žádost o prominutí zamítnuta a jestliže daňový subjekt ve své nové žádosti podané

nejdříve po 60 dnech ode dne oznámení zamítavého rozhodnutí neuvádí jiné důvody, než obsahovala jeho původní žádost (§ 259 odst. 3 daňového řádu). O odložení musí být daňový subjekt vyrozuměn.

V. 1. B. Meritorní rozhodnutí

[záznam komise] Rozhodnutí bude vydáno na základě záznamu komise dokumentujícího průběh jednání k jednotlivému projednávanému případu rozhodování o prominutí (bod 3. 1. 2. 6. Interního protikorupčního programu Finanční správy České republiky, č. j. 122/23/750000076 ze dne 14. 2. 2024).

[lhůta pro vydání rozhodnutí] Rozhodnutí bude vydáno ve lhůtě 6 měsíců ode dne, kdy žádost došla věcně a místně příslušnému správci daně. Lhůta se staví ode dne odeslání žádosti o stanovisko Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže či Ministerstva zemědělství (§ 3 odst. 3 písm. g) zákona č. 215/2004 Sb., o úpravě některých vztahů v oblasti veřejné podpory a o změně zákona o podpoře výzkumu a vývoje, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon č. 215/2004 Sb.“] do dne doručení stanoviska správci daně. Lhůta se dále staví ode dne odeslání žádosti o stanovisko Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže či Ministerstva zemědělství (§ 4 odst. 2 zákona č. 215/2004 Sb.) do dne doručení negativního stanoviska správci daně nebo do ukončení řízení před Komisí EU.

[souběh prominutí a odvolacího řízení] Pokud daňový subjekt ve lhůtě pro podání odvolání proti rozhodnutí³⁶⁾ nebo námitky proti vyrozumění³⁷⁾, podá žádost o prominutí, správce daně daňový subjekt alespoň neformálně vyrozumí, je-li to hospodárné, o tom, že se jeho žádostí bude zabývat až po nabytí právní moci napadeného rozhodnutí nebo po nabytí právní moci rozhodnutí o námitce. Od právní moci tohoto rozhodnutí také poběží lhůta pro vyřízení žádosti, neboť až po právní moci je postaveno najisto, o čem má správce daně rozhodovat, a je tedy možné provést řízení o prominutí příslušenství daně.

[souběh prominutí a přezkumného řízení] Při souběhu podnětu k přezkumnému řízení a žádosti o prominutí příslušenství daně, správce daně daňový subjekt alespoň neformálně vyrozumí o tom, že se jeho žádostí bude zabývat až po posouzení podnětu k přezkumnému řízení, příp. po provedení přezkumného řízení,

kdy bude výše daně, resp. příslušenství daně postavena najisto.

[souběh prominutí a soudního řízení] Pokud daňový subjekt podá žádost o prominutí příslušenství daně, které se váže na daň, která byla v důsledku soudního přezkumu zrušena, resp. soud zrušil rozhodnutí o dani a vrátil věc odvolacímu orgánu k dalšímu řízení, správce daně daňový subjekt neformálně vyrozumí o tom, že se jeho žádostí bude zabývat až poté, co bude výše daně, resp. příslušenství daně postavena najisto, tj. po nabytí právní moci rozhodnutí o stanovené dani.

[zaokrouhlování] Procentní sazba částky příslušenství daně, která má být prominuta, se zaokrouhluje na celé procento nahoru. Stejně tak částka k prominutí se zaokrouhluje na celé koruny nahoru.

[podpora de minimis] V případě, že rozhodnutím správce daně bude poskytnuta podpora de minimis, musí být součástí výroku údaj o poskytnutí podpory de minimis, její výši (tj. výše prominutého příslušenství daně nad pokyn) a název přímo použitelného předpisu EU (citace názvu a uvedení informace o vyhlášení v Úředním věstníku Evropské unie), podle kterého je daňovému subjektu poskytována podpora de minimis (§ 3a odst. 5 zákona č. 215/2004 Sb.).

[odůvodnění] V odůvodnění rozhodnutí správce daně uvede zejména:

- závěry ohledně toho, zda daňový subjekt unesl své břemeno tvrzení, tj. zda je žádost věcně projednatelná,
- závěry ohledně toho, zda jsou tvrzení uvedena v žádosti daňovým subjektem řádně doložena, popř. jejich důvodnost vyplývá z daňového spisu,
- úvahy, kterými dospěl správce daně k závěru o naplnění/nenaplnění některého ze zákon-

ných kritérií dle § 259a až 259c daňového řádu (čl. III. a čl. IV. tohoto pokynu),

- údaje o podpoře de minimis, pokud byla poskytnuta.

[opravné prostředky] Proti rozhodnutí ve věci prominutí příslušenství daně nelze uplatnit opravné prostředky (§ 259 odst. 4 daňového řádu).

[soudní přezkum rozhodnutí o prominutí] V situaci, kdy je rozhodnutí o prominutí příslušenství daně předmětem soudního přezkumu a současně v důsledku jiného řízení došlo ke změně výše daně, na kterou se váže daně příslušenství, jehož (ne)prominutí je předmětem daného soudního přezkumu, správce daně učiní úkony tak, aby prominutá částka daného příslušenství daně odrážela skutkový stav věci spojený se změnou výše daně a současně o svém postupu (včetně aktuální výše (ne)prominutého příslušenství) vyrozumí příslušný soud.

Čl. VI.

Přechodná a zrušovací ustanovení

[zrušující ustanovení] Tímto pokynem se ruší Pokyn č. GŘ-D-67 k promíjení příslušenství daně č. j. 77501/24/7700-10128-711513 ze dne 13. 2. 2025.

[přechodné ustanovení] Žádosti o prominutí příslušenství daně doručené správci daně přede dnem účinnosti tohoto pokynu (viz čl. VII.), o nichž nebylo rozhodnuto do nabytí účinnosti tohoto pokynu, se posoudí podle tohoto pokynu.

Čl. VII.

Účinnost

Tento pokyn nabývá účinnosti dnem 15. 9. 2025.

¹⁾ Zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

²⁾ Viz bod c) položky I části I Sazebníku - přílohy zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

³⁾ Poznámka č. 2 k položce I části I Sazebníku - přílohy zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů.

⁴⁾ Toto platí i pro opakovanou žádost dle § 259 odst. 3 daňového řádu.

⁵⁾ Oprávnění daňového subjektu podat žádost o prominutí pokuty za opožděné tvrzení daně je podmíněno opožděným splněním povinnosti podat daňové tvrzení, tedy dodatečným zhojením nepříznivého následku porušení právní povinnosti, které jediné opravňuje správce daně k prominutí sankce, která je tohoto porušení důsledkem (jde tedy o svého druhu prvek „účinné lítosti“). V praxi nicméně může nastat situace, kdy v mezidobí již podání daňového tvrzení pozbylo procesního smyslu, resp. povinnost jej podat zanikla z jiného důvodu, než že k tomu-

to podání došlo (typicky když byla daň stanovena ex offio). V takovém případě je již zpětná náprava porušení povinnosti podat daňové tvrzení vyloučena (resp. je zbytečná), což by daný subjekt diskvalifikovalo z podání žádosti o prominutí předmětné pokuty. Tento důsledek je však zjevně nežádoucí, neboť jej zpravidla nelze přičíst daňovému subjektu, ale procesnímu vývoji dané kauzy. Pro tyto případy tedy ustanovení § 259aa odst. 1 daňového řádu splnění podmínky opožděného podání daňového tvrzení nepožaduje, což je vyjádřeno právě dovětkem „pokud se toto podání stalo bezpředmětným“. Jinými slovy, daňový subjekt může podat žádost o prominutí buď poté, co opožděně podal příslušné daňové tvrzení, anebo pokud jej pro bezpředmětnost již podat nemůže a test „účinné lítosti“ je tedy neproveditelný. Obdobně lze přistupovat i k nepřipustnému podání daňového tvrzení, i na jeho podání se však vztahuje požadavek ospravedlnitelného důvodu dle čl. IV. 3.

⁶⁾ Platí pro posouzení té části penále, která je shodná s výší uložené trestní sankce. Na případnou část penále převyšující trestní sankci se výjimka z vylučující podmínky neuplatní. Např. je-li peněžitý trest ve výši 100.000 Kč a penále ve výši 300.000 Kč, pak převyšující částka penále, tj. 200.000 Kč, nemůže být předmětem prominutí dle § 259a odst. 2 věty první daňového řádu.

⁷⁾ K tomu blíže viz rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 62 Af 47/2016-64 ze dne 22. 2. 2018.

⁸⁾ Příklad: Daňové přiznání k DPH za zdaňovací období červen 2024 nebylo podáno ve lhůtě, tj. do 25. 7. 2024. Správce daně vyzval daňový subjekt k podání daňového přiznání za předmětné zdaňovací období dne 21. 10. 2024. Následně došlo k nepodání daňového přiznání k DPH za zdaňovací období únor 2025 ve lhůtě, tj. do 25. 3. 2025. Správce daně vyzval daňový subjekt k podání daňového přiznání za předmětné zdaňovací období dne 25. 7. 2025. V časovém intervalu 26. 7. 2024 až 26. 7. 2025 tedy došlo k naplnění podmínky opakovosti ztěžování či maření správy daní.

⁹⁾ Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 62/2017-37 ze dne 2. 8. 2017 (č. 3636/2017 Sb. NSS).

¹⁰⁾ Rozhodným okamžikem je datum oznámení dodatečného platebního výměru na daň.

¹¹⁾ Usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 236/2019-83 ze dne 26. 1. 2021, č. 4141/2021 Sb. NSS.

¹²⁾ Tzn. jednání, jež je skutkovým a právním základem příslušenství daně, o jehož prominutí daňový subjekt žádá.

¹³⁾ K tomuto závěru je oprávněn mj. i s ohledem na zásadu, že nikdo nemůže mít prospěch ze své vlastní nepoctivosti.

¹⁴⁾ Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 Afs 26/2024-62 ze dne 27. 6. 2024.

¹⁵⁾ Rozhodným okamžikem je datum oznámení dodatečného platebního výměru na daň.

¹⁶⁾ Usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 236/2019-83 ze dne 26. 1. 2021, č. 4141/2021 Sb. NSS.

¹⁷⁾ Tzn. jednání, jež je skutkovým a právním základem příslušenství daně, o jehož prominutí daňový subjekt žádá.

¹⁸⁾ K tomuto závěru je oprávněn mj. i s ohledem na zásadu, že nikdo nemůže mít prospěch ze své vlastní nepoctivosti.

¹⁹⁾ Tímto není dotčeno, aby správce daně prominul penále s vyšším procentuálním základem i z důvodu jiné ospravedlnitelné situace, tj. nad pokyn.

²⁰⁾ Usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 236/2019-83 ze dne 26. 1. 2021, č. 4141/2021 Sb. NSS.

²¹⁾ Tzn. jednání, jež je skutkovým a právním základem příslušenství daně, o jehož prominutí daňový subjekt žádá.

²²⁾ K tomuto závěru je oprávněn mj. i s ohledem na zásadu, že nikdo nemůže mít prospěch ze své vlastní nepoctivosti.

²³⁾ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“ nebo „ZDP“).

²⁴⁾ Tj. daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob.

²⁵⁾ Zálohy na dani z příjmů ze závislé činnosti a zálohy na dani silniční.

²⁶⁾ V případě podniku ve smyslu evropského práva je třeba posoudit podporu de minimis.

²⁷⁾ K tomu blíže viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 318/2023-26 ze dne 28. 2. 2025.

²⁸⁾ Usnesení Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 236/2019-83 ze dne 26. 1. 2021, č. 4141/2021 Sb. NSS.

²⁹⁾ Tzn. jednání, jež je skutkovým a právním základem příslušenství daně, o jehož prominutí daňový subjekt žádá.

³⁰⁾ K tomuto závěru je oprávněn mj. i s ohledem na zásadu, že nikdo nemůže mít prospěch ze své vlastní nepoctivosti.

³¹⁾ Tj. aplikuje se i na případy stanoveného daňového odpočtu či ztráty.

³²⁾ V případě podniku ve smyslu evropského práva je třeba posoudit podporu de minimis.

³³⁾ Viz čl. V. odstavec [z čeho správce daně čerpá].

³⁴⁾ Pro účely tohoto pokynu je příjem fyzických osob vymezen v § 3 odst. 1 a odst. 2 ZDP. Posuzovaným příjmem se zpravidla pak rozumí částka: u příjmů ze závislé činnosti je takovýmto příjmem vyplacená nebo obdržená částka do 31. 1. následujícího roku snižená o zákonné odvody; u příjmů ze samostatné činnosti a nájmu se rozumí tímto příjmem, příjem, který je snižen o výdaje na dosažení, zajištění a udržení příjmů (§ 24 ZDP) nebo výdaje stanovené procentem z příjmů dle § 7 odst. 7 a § 9 odst. 4 ZDP; u poplatníka, který je účetní jednotkou, bude za příjem považovaný jeho výnos snižený o náklady dle § 24 ZDP; u příjmů z úroku ze zápůjčky nebo úvěru se příjmem rozumí přijatý úrok snižený o zaplacený úrok z částek použitých na poskytnutí zápůjčky nebo úvěru; u ostatních a osvobozených příjmů se příjmem rozumí vždy peněžitý příjem, který poplatník za sledované období obdržel.

³⁵⁾ Neaplikuje se u penále v případech dle § 259a odst. 5 daňového řádu.

³⁶⁾ Rozhodnutí o stanovení daně, k němuž se váže příslušenství daně, rozhodnutí o příslušenství daně dle § 251 odst. 3 nebo § 250 odst. 6 daňového řádu.

³⁷⁾ Vyrozumění o úroku dle § 251a odst. 3 daňového řádu.

ZDANĚNÍ PŘÍJMŮ Z DOBROVOLNÉ PROSTITUCE

Zákon o daních z příjmů je vystavěn na premise, že se daní veškeré příjmy, pokud nejsou zákonem vyloučeny z předmětu daně nebo od daně osvobozeny. Příjmy z prostituce však zákon explicitně nevylučuje ani neosvobozuje a nelze je považovat za příjmy z trestné činnosti. Zdanění příjmů z prostituce nebrání ani příslušné články Úmluvy o potlačování obchodu s lidmi a využívání prostituce druhých osob (tzv. Newyorská úmluva platná ode dne 25. 7. 1951) Ani další členské státy, které jsou smluvní stranou Newyorské úmluvy, nevylučují na jejím základě zdanění prostituce. Výkon dobrovolné prostituce nelze za současné právní úpravy považovat za trestný čin (srov. i nálezn Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 69/04). Současná právní úprava postihuje pouze doprovodné jevy prostituce, jako např. obchodování s lidmi, znásilnění, sexuální nátlak či kuplířství. Vyplývá to z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 10. 2025, čj. 22 Afs 24/2025-48.

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Foltase, soudkyně Jitky Zavřelové a soudce Jana Kratochvíla v právní věci žalobkyně: X, zastoupená Mgr. Liborem Kapalínem, advokátem se sídlem Na Příkopě 857/18, Praha 1, proti žalovanému: Odvolací finanční ředitelství, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2024, čj. 7846/24/5200-10422-713023, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka Olomouc ze dne 4. 2. 2025, čj. 65 Af 4/2024-64, takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě – pobočka Olomouc ze dne 4. 2. 2025, čj. 65 Af 4/2024-64, se ruší a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále též „správce daně“) při vyhledávací činnosti zjistil, že žalobkyně v letech 2012 až 2014 pravidelně směnovala ve směnárnách vyšší částky valut (EUR) na české koruny (CZK) a dále, že pravidelně ukládala na vlastní bankovní účty částky finančních prostředků ve výši násobků částek uvedených v § 38g odst. 1 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“), avšak daňová přiznání nepodávala. Správce daně proto žalobkyni vyzval k podání daňových tvrzení k dani z příjmů fyzických osob. Žalobkyně v reakci na tyto výzvy sdělila, že jí za předmětná zdaňovací období nevznikla daňová povinnost, neboť nebyla rezidentem ČR

a nadto tento příjem pochází z výkonu činnosti prostituce, jenž není zdanitelným příjmem. Na další výzvu správce daně podala žalobkyně přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2012 až 2014, v nichž uvedla nulovou daňovou povinnost.

[2] Správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období let 2012 až 2014. Nárazně vydal celkem tři platební výměry, jimiž žalobkyni vyměřil daň z příjmů za rok 2012 (ve výši 740 715 Kč), za rok 2013 (ve výši 680 880 Kč) a konečně za rok 2014 (ve výši 757 514 Kč).

[3] Platební výměry napadla žalobkyně odvoláními. Odvolání zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 14. 4. 2022, čj. 14239/22/5200-10422-711919.

[4] Rozhodnutí žalovaného žalobkyně napadla žalobou u Krajského soudu v Ostravě – pobočka Olomouc (dále též „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 8. 11. 2023, čj. 60 Af 21/2022-55, žalobě vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že příjmy žalobkyně pocházely z prostituce a že byla daňovým rezidentem v České republice. Krajský soud však shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným v rozsahu posouzení otázky, zdali Úmluva o potlačování obchodu s lidmi a využívání prostituce druhých osob, přijatá dne 21. 3. 1950, která vstoupila v platnost dne 25. 7. 1951 (dále též „Newyorská úmluva“), resp. § 189 zákona č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále též „trestní zákoník“), který upravuje trestný čin kuplířství, brání zdanění příjmů z prosti-

tuce, a věc proto vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Návaznou kasační stížnost žalovaného zamítl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 14. 11. 2024, čj. 8 Afs 281/2023-53.

[5] Rozhodnutím ze dne 9. 2. 2024, čj. 4190/24/5200-10422-713023, žalovaný zrušil platební výměr, kterým byla žalobkyni stanovena daň z příjmů za rok 2012 a řízení zastavil pro uplynutí prekluzivní lhůty dle § 148 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[6] Rozhodnutím ze dne 13. 3. 2024, čj. 7846/24/5200-10422-713023, pak žalovaný změnil platební výměry, jimiž žalobkyni správce daně stanovil daň z příjmů za roky 2013 a 2014. Za rok 2013 navýšil vyměřenou daň na 922 599 Kč, za rok 2014 pak na 913 998 Kč. Souhrnně dovodil, že příjmy, které žalobkyně získala z výkonu dobrovolné (nenucené) prostituce (dále též „příjmy z prostituce“), podléhají zdanění. Zákon o daních z příjmů tyto příjmy ze zdanění nevyklučuje, a ani je neosvobozuje. Podle žalovaného lze tyto příjmy podřadit pod § 7 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů. Žalobkyně však tyto příjmy nezdanila, proto správce daně nepochybil, pokud z nich vyměřil daň z příjmů. Podle žalovaného zdanění příjmů z prostituce nebrání Newyorská úmluva ani trestní zákoník. Prostituci v České republice žádný zákon nezakazuje, zákonná úprava postihuje pouze doprovodné jevy prostituce, o ty se však v dané věci nejednalo.

II.

[7] Žalobkyně napadla posledně označené rozhodnutí žalobou u krajského soudu, který jí v záhlaví uvedeným rozsudkem vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud nejdříve zopakoval své závěry z předcházejícího rozsudku, tedy že příjmy pochází z výkonu prostituce, a že žalobkyně byla daňovým rezidentem ČR. V další části rozsudku však krajský soud přisvědčil argumentaci žalobkyně o nemožnosti zdanění příjmů z prostituce. V tomto ohledu vyšel z nálezu Ústavního soudu ze dne 8. 3. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 69/04 (dále též „nález sp. zn. Pl. ÚS 69/04“). V něm se Ústavní soud vyjádřil k postavení Newyorské úmluvy v právním řádu České republiky. Předně dovodil, že Newyorská úmluva nebyla vyhlášena a nestala se tak součástí právního řádu České republiky. I přesto je však podle názoru Ústav-

ního soudu (jako v případě ostatních mezinárodních smluv se stejným postavením) nutné obsah této úmluvy zohlednit při interpretaci jednoduchého práva s ohledem na čl. 1 odst. 2 Ústavy. Z uvedeného postulátu platí výjimka v případě, že vykládané ustanovení tuzemského jednouchého práva je jednoznačné (*lex clara*), neboť mezinárodní smlouva, která se nestala součástí právního řádu, nemůže mít přednost před platnými právními předpisy. Krajský soud aplikoval tato východiska a dovodil, že spornou otázkou ve věci je interpretace pojmu příjem dle zákona o daních z příjmů. Krajský soud nepovažoval pojem příjem za *lex clara* ve smyslu nálezu sp. zn. Pl. ÚS 69/04, a proto naznal, že je tento pojem nutné vyložit způsobem konformním s obsahem Newyorské úmluvy. Z ní pak podle krajského soudu vyplývá nemožnost zdanění prostituce. Podle krajského soudu závěry žalovaného odporují i důvodové zprávě k zákonu o daních z příjmů (Federální shromáždění, tisk č. 1408, volební období 1990-1992), podle níž jsou předmětem daně zásadně všechny příjmy s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem právně účinné smlouvy. Proto také předmětem daně z příjmů nemohou být příjmy získané trestnou činností, resp. z činností, které by se přičily dobrým mravům. Z uvedených důvodů krajský soud napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc k dalšímu řízení žalovanému. Rozsudek krajského soudu (stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu) je v plném znění dostupný na www.nssoud.cz a Nejvyšší správní soud na něj pro stručnost odkazuje.

III.

[8] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost z důvodů obsahově podřaditelných pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Stěžovatel souhrnně nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že příjmy žalobkyně získané z výkonu dobrovolné prostituce nepodléhají zdanění podle zákona o daních z příjmů. Podle stěžovatele je zákon o daních z příjmů *lex clara*, neboť zřetelně vymezuje, které příjmy podléhají zdanění. Zákon o daních z příjmů ukládá zdanit všechny příjmy s výjimkou příjmů, které zákon ze zdanění vylučuje. Mezi ty však příjmy z pros-

tituce nepatří. Krajský soud nadto neosvětlil, který článek Newyorské úmluvy konkrétně brání zdanění příjmů z prostituce. Z článků označených v rozsudku nemožnost zdanění příjmů z prostituce dovodit nelze. Čl. 1 cílí na potrestání osob, které využívají prostituce jiné osoby, nebo k ní svádí či ji obstarávají pro druhé, k čemuž však v dané věci nedošlo. Čl. 6 pak zakazuje, aby smluvní strany Newyorské úmluvy aplikovaly na osoby provozující prostituci speciální režimy regulace („speciální registrace, speciální průkaz, výjimečný dozor, nebo ohlašovací povinnosti“). Uvedené články tedy nezakazují zdanění prostituce, jak dovozuje krajský soud. Stěžovatel též nesouhlasí se závěrem, že ke zdanění prostituce by nebylo možné přistoupit s ohledem na rozpor s dobrými mravy. Přirovnání prostituce k výkonu trestné činnosti nepovažuje za přiléhavé. Prostituci zákon nezakazuje. Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[9] Žalobkyně podala vyjádření ke kasační stížnosti, ve kterém zopakovala obsah žaloby a vyslovila souhlas se závěry krajského soudu. I podle žalobkyně nelze pojem příjem považovat za *lex clara*. Žalobkyně souhlasila i s přirovnáním prostituce k trestné činnosti. Žalobkyně též upozorňuje, že v České republice v minulosti proběhlo několik veřejných diskuzí o prostituci a bylo navrženo, aby Česká republika od Newyorské úmluvy odstoupila, jinak nebude možné prostituci regulovat.

[10] Stěžovatel podal k vyjádření žalobkyně repliku, ve které nesouhlasil s vyjádřením žalobkyně. Setrval na své stížní argumentaci. Navrhl zrušení kasační stížnosti napadeného rozsudku.

IV.

[11] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Jádrem kasační argumentace představuje nesouhlas se závěry krajského soudu, který dovodil nemožnost zdanění příjmů získaných z prostituce. Stěžovatel je názoru, že i takové příjmy podléhají zdanění podle zákona o da-

ních z příjmů, přičemž jejich zdanění nebrání ani Newyorská úmluva. Nejvyšší správní soud stěžovateli přisvědčil.

[14] Daň z příjmů představuje jeden ze základních pilířů českého daňového systému. Jedná se o přímou důchodovou daň (*in personam*), neboť je stanovena přímo poplatníkovi. Předmětem této daně jsou veškeré příjmy fyzických osob (§ 3) s výjimkou příjmů zákonem ze zdanění výslovně vyjmutých a příjmů osvobozených (Dráb, O. a kol.: Zákon o daních z příjmů. Komentář. Wolters Kluwer, Praha 2021, s. 2 a násl.; Pelc, V. Zákon o daních z příjmů. Komentář. 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2015, s. 22 a násl., či rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 10. 2000, sp. zn. 30 Ca 225/98).

[15] Je současně pravdou, že zákon o daních z příjmů neobsahuje obecnou definici pojmu příjem a omezuje se na popis jednotlivých (konkrétních) forem příjmů. V § 3 odst. 1 stanoví, které příjmy jsou předmětem daně [a) příjmy ze závislé činnosti (§ 6), b) příjmy ze samostatné činnosti (§ 7), příjmy z kapitálového majetku (§ 8), příjmy z nájmu (§ 9) a ostatní příjmy (§ 10)], v § 3 odst. 4 stanoví, které příjmy předmětem daně nejsou, a v § 4 pak taxativně vyjmenovává příjmy, které jsou od daně osvobozeny. Zákon o daních z příjmů dále zvláště u jednotlivých kategorií příjmů upravuje předmět daně (např. § 6 odst. 7 a § 7 odst. 10) i speciální režimy osvobození (např. § 6 odst. 9 a § 10 odst. 3).

[16] Ačkoliv tedy zákon o daních z příjmů pracuje s pojmem příjem, jeho obecnou definici nepodává. Obsah tohoto pojmu odvozuje od konkrétních hmotněprávně-daňových skutečností. Na tuto poměrně specifickou legislativně-technickou konstrukci upozorňuje i odborná literatura: „Daňové zákony někdy nedefinují základní pojmy, s nimiž běžně pracují. Mnohdy je nutné jejich obsah dovozovat ze souvislostí. Slovem ‚příjem‘ zákon o daních z příjmů označuje různé předměty daně; nevymezuje ho jako pojem, tedy jako obecné určení podstatných charakteristik různých daňověprávních skutečností (k povaze pojmu patří, že je definován, vymezen); obecné určení proto, že stejné či obdobné charakteristiky jsou vlastní více daňověprávním skutečnostem. Obecně lze označení ‚příjem‘ charakterizovat jako přijaté plnění v podobě peněžní, nepeněžní, popřípadě i formou pekuniárně ocenitelné výhody, které je zákonem vyme-

zeno jako daňověprávní skutečnost, přičemž společnou charakteristikou takových příjmů (daňověprávních skutečností) je, že jsou objektem daně. Zákon slovo (označení) ‚příjem‘ ani pro celý zákon, ani pro jednotlivé druhy příjmů nedefinuje, u jednotlivých druhů příjmů obsah slova charakterizuje hmotněprávními daňovými skutečnostmi“, (Pelc, V. Daně z příjmů. Zákon s poznámkami a judikaturou. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 33).

[17] Obecnou definici pojmu příjem přinesla až judikatura správních soudů. V rozsudku ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005-136, č. 843/2006 Sb. NSS, zdejší soud dovodil, že za příjmy, které jsou předmětem zdanění (předmětem daně), lze považovat navýšení majetku daňového poplatníka. K tomu soud uvedl: „Zákon č. 586/1992 Sb. přímou a přesně vyjádřenou obecnou definici pojmu ‚příjem‘ neobsahuje a omezuje se na popis jednotlivých konkrétních forem příjmů. Z důvodové zprávy k návrhu tohoto zákona (Federální shromáždění, tisk č. 1408, volební období 1990-1992) nicméně vyplývá, že ‚předmětem daně jsou zásadně všechny příjmy s výjimkou příjmů plynoucích z činností, které nemohou být předmětem právně účinné smlouvy. Rozsah příjmů, které nejsou předmětem daně nebo jsou od daně osvobozeny, reaguje na potřebu vyloučení dvojího zdanění a na specifický charakter některých druhů příjmů, u nichž není i při tendenci k maximálně širokému daňovému základu účelné, aby byly zdaňovány. [...] Rozdělení příjmů podle hlavních pramenů odpovídá potřebě respektovat rozdíly při stanovení základu i při vybírání daně, které především z praktických důvodů bude rozdílné. Zdanitelným příjmem nebudou náhrady škod, při jejichž úhradě nedochází ke zvýšení poplatníkovy majetku, na rozdíl od náhrad za ztrátu příjmu (náhrad ušlého zisku, náhrad ušlé mzdy apod.)“. Z dikce citovaného zákona dále vyplývá, že základem daně je částka, o kterou příjmy plynoucí poplatníkovi v příslušném zdaňovacím období přesahují výdaje prokazatelně vynaložené na jejich dosažení, zajištění a udržení (§ 5 odst. 1). Na základě výše uvedeného – a ve shodě s citovanými teoriemi – tak lze učinit dílčí závěr, podle něhož je nutno za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka (obdobně vyplývá např. z § 10 odst. 1 cit. zákona). K tomu však Nejvyšší správní soud dodává, že se musí jednat o příjem sku-

tečný, a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto navýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, že může být poplatníkem skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé.“

[18] Judikatura Nejvyššího správního soudu tedy za příjem považuje jakékoliv navýšení majetku, pokud se nejedná o navýšení zdánlivé. Lze současně přitakat tomu, že zákon výslovně vylučuje některé příjmy z předmětu zdanění (srov. např. § 3 odst. 4, § 6 odst. 7 a 11 zákona o daních z příjmů a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, čj. 5 Afs 68/2007-121, č. 1574/2008 Sb. NSS). Jak však dodává odborná literatura, i zde systematika zákona vychází z koncepce, že některé příjmy nepředstavují navýšení majetku: „Na základě výše uvedeného a s přihlédnutím k filozofii zákona o daních z příjmů a jeho jednotlivým částem tak lze učinit dílčí závěr, podle něhož je nutné za příjem podléhající předmětné dani pokládat navýšení majetku daňového poplatníka. Zákon o daních z příjmů dále pozitivně i negativně vymezuje, které z příjmů jsou předmětem daně (jsou tedy oním ‚navýšením majetku‘), a vstupují proto do základu daně, a dani tak podléhají, a které nikoliv, neboť uvedené znaky nenesou, a příjmem ke zdanění proto nejsou. Zákon tak dává jasně najevo (ve vztahu ke zdanění příjmů fyzických osob v obecné rovině v § 3), které příjmy za navýšení majetku nepovažuje, a proto je ani nezahrnuje do povinnosti zdanění [...]“, (Pelc, V. Daně z příjmů. Zákon s poznámkami a judikaturou. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 34).

[19] Z uvedených důvodů nelze souhlasit s krajským soudem, že z tuzemské právní úpravy nelze dovodit definici pojmu příjem, resp. zdanitelný příjem.

[20] Jak již přitom soud naznačil výše, zákon o daních z příjmů ukládá fyzickým osobám zdanit všechny příjmy s výjimkou těch, které nejsou předmětem daně, resp. s výjimkou těch, které jsou od daně osvobozeny. Příjmy z výkonu dobrovolné prostituce však zákonodárce do těchto výčtů nezařadil. Příjmy pocházející z prostituce nejsou uvedeny v § 3 odst. 4 zákona o daních z příjmů ani v § 4 téhož zákona. Stejně tak nejsou explicitně vyloučeny z předmětu daně u jednotlivých příjmů (§ 6 až § 10 zákona o daních z příjmů). Zákon tedy takové příjmy nevylučuje z předmětu zdanění,

ani je neosvobozuje (srov. i Kolman, P. Prostituci lze zdanit již dnes. In: Veřejná správa, 2006, č. 7: „Příjmy z této [...] činnosti podléhají dani z příjmu už i nyní. Nahlédneme-li do stávajících daňových předpisů, zjistíme, že prostitutky a prostitutí nedisponují žádnou legální výjimkou a ze svého příjmu by měli platit daň z příjmu.“). Lze dodat, že zdanění v České republice podléhají i další společensky kontroverzní či potenciálně nebezpečné činnosti. V tomto ohledu lze uvést např. prodej alkoholu a tabáku (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2003, čj. 7 A 124/2001-42, č. 247/2004 Sb. NSS), provoz hracích automatů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2024, čj. 9 Afs 95/2024-44), či provoz erotických live video chatů (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, čj. 7 Afs 62/2009-112, a ze dne 31. 3. 2016, čj. 2 Afs 265/2015-114).

[21] Nepřípadné jsou i závěry krajského soudu stran nemožnosti zdanit příjem z prostituce s ohledem na obsah Newyorské úmluvy.

[22] K této mezinárodní smlouvě se vyjádřil Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 69/04, č. 161/2007 Sb. V něm se zabýval zákonností obecně závazné vyhlášky města Ústí nad Labem č. 1/2004 k zabezpečení místních záležitostí veřejného pořádku, která v čl. 3 odst. 1 písm. c) zakazovala nabízení sexuálních služeb na všech veřejných prostranstvích obce. Ústavní soud v nálezu mj. uvedl, že prostituce je sociálně patologický jev, který podle historických zkušeností nelze zcela vymýtit. Prostituce přitom není upravena na zákonné úrovni a obce ji tak mohou regulovat na základě zmocnění obsaženého v § 10 písm. a) zákona o obcích. Taková regulace není v rozporu s Newyorskou úmluvou. K ní Ústavní soud uvedl, že: „Ačkoli tato mezinárodní smlouva nebyla vyhlášena ve Sbírce zákonů a není tak mezinárodní smlouvou podle čl. 10 Ústavy, která je součástí právního řádu, nelze ji při interpretaci jednoduchého práva s ohledem na čl. 1 odst. 2 Ústavy pominout. I když mezinárodní smlouva není součástí českého právního řádu ve smyslu čl. 10 Ústavy, je třeba jednoduché právo, které připouští několikery výklad, interpretovat způsobem, který je souladný s mezinárodněprávními závazky České republiky. [...] Ústavní soud však obiter dictum poukazuje na to, že mezinárodní smlouvu, která nesplňuje náležitosti čl. 10 Ústavy, nelze užít k popření jed-

noznačného ustanovení vnitrostátního práva. Pokud je ustanovení jednoduchého práva jednoznačné (lex clara), nelze aplikovat mezinárodní smlouvu, která není smlouvou podle čl. 10 Ústavy, nýbrž se má aplikovat nesporné ustanovení jednoduchého práva České republiky. Toto pravidlo je významné při řešení otázky, zda existence Newyorské úmluvy zabraňuje obcím, aby pouze vymezily určité veřejné prostranství, na kterých může být prostituce nabízena. Tuto otázku však již § 10 písm. a) zákona o obcích řeší jednoznačně. Jasně z něj vyplývá, že obec může vymezit určitá veřejná prostranství, na kterých lze prostituci nabízet. V tomto ohledu je výklad uvedeného ustanovení zcela jasný a nelze jej zavrhnout jen odkazem na mezinárodní smlouvu, která nesplňuje náležitosti čl. 10 Ústavy. Lze tedy shrnout, že současná právní úprava dává obci na výběr, aby buď prostituci neupravovala vůbec, nebo ji na všech veřejných prostranstvích obce zcela zakázala, anebo aby negativně či pozitivně vymezila určitá veřejná prostranství, na kterých lze prostituci nabízet“, (bod 51 nálezu ÚS). Tyto závěry jsou mutatis mutandis použitelné i pro souzenou věc.

[23] Lze tedy souhlasit s tím, že Ústavní soud v citovaném nálezu dovodil, že pokud by zákon nebyl lex clara, bylo by třeba při jeho interpretaci postupovat tak, aby byl výsledek interpretace konformní s obsahem Newyorské úmluvy, přestože se nestala součástí právního řádu České republiky. Nelze již však souhlasit s krajským soudem, že by na základě Newyorské úmluvy bylo možné dovodit vyloučení příjmů z prostituce z předmětu daně.

[24] V tomto ohledu krajský soud akcentoval preambuli, čl. 1 a čl. 6 Newyorské úmluvy.

[25] Newyorská úmluva v preambuli uvádí, že prostituce a zlo, které ji doprovází a které spočívá v obchodu s lidmi za účelem prostituce, jsou neslučitelné s důstojností a ctí lidské bytosti a ohrožují blaho jednotlivce, rodiny a společnosti.

[26] Podle čl. 1 Newyorské úmluvy smluvní strany této Úmluvy se zavazují, že budou trestat každého, kdo, aby vyhověl chlípnosti někoho jiného 1. obstará, svádí nebo odvádí za účelem prostituce jinou osobu, a to i s jejím souhlasem, 2. využívá prostituce jiné osoby, a to i s jejím souhlasem.

[27] Podle čl. 6 Newyorské úmluvy se každá smluvní strana této Úmluvy zavazuje, že při-

jme všechna nutná opatření ke změně nebo zrušení každého platného zákona, nařízení nebo administrativního postupu, podle nichž všechny osoby, které provozují nebo jsou podezřelé z provozování prostituce, se podrobují speciální registraci, musí mít speciální průkaz nebo podléhají výjimečnému dozoru nebo ohlašovací povinnosti.

[28] V uvedených, krajským soudem akcentovaných článcích, nelze nalézt nic, co by mohlo být relevantní při výkladu pojmu příjem, resp. zdanitelný příjem, jejichž výkladem se soud zabýval výše. Úmluva definici uvedených pojmů nedává. Stejně tak výslovně nezakazuje zdanění příjmů z prostituce. Takový zákaz nelze dovodit ani výkladem. Nejvyšší správní soud ve své judikatuře opakovaně akcentuje, že při výkladu mezinárodních smluv je nutné postupovat v souladu s Vídeňskou úmluvou o smluvním právu (č. 15/1988 Sb.), která se stala součástí právního řádu České republiky. V rozsudku ze dne 7. 12. 2023, čj. 10 Afs 27/2023-76, č. 4556/2024 Sb. NSS, zdejší soud uvedl: „Jak již napovídá samotná systematika Vídeňské úmluvy, při výkladu má přednost obecné výkladové pravidlo (srov. Šturma, P.; Čepelka, Č.; Balaš, V. *Právo mezinárodních smluv*. Praha: Aleš Čeněk 2011, s. 120). Toto obecné pravidlo v sobě obsahuje tři výkladové metody: metodu jazykovou (v souladu s obvyklým významem), systematickou či kontextuální (který je dáván výrazům ve smlouvě v jejich celkové souvislosti) a teleologickou (s přihlédnutím k předmětu a účelu smlouvy). Při výkladu se použijí všechny metody výkladu, avšak žádný z nich nemá přednost před druhým ani není důležitější než jiný.“

[29] Podle názoru Nejvyššího správního soudu však ani na základě těchto výkladových metod nelze z Newyorské úmluvy dovodit nemožnost zdanění prostituce. Jazykovým výkladem k tomuto závěru nelze dojít z toho důvodu, že v Newyorské úmluvě absentuje jakákoliv zmínka o nemožnosti zdanění příjmů z prostituce. Ze stejného důvodu nelze nic dovodit ani metodou systematickou a kontextuální. Pokud jde o výklad zohledňující předmět a účel smlouvy, i tyto mají být patrně nejlépe ze samotného textu mezinárodní smlouvy (Šturma, P.; Čepelka, Č.; Balaš, V. *Právo mezinárodních smluv*. Praha: Aleš Čeněk 2011, s. 111). Z článků úmluvy akcentovaných krajským soudem však nelze zákaz zdanění prostituce dovodit.

Newyorská úmluva zákaz zdanění prostituce v označených článcích nezmiňuje. Z těchto článků vyplývá povinnost smluvních států přijmout preventivní opatření zamezující prostituci, resp. činit kroky k jejímu potlačení. Lze však pochybovat o tom, že by nezdanění příjmů z prostituce vedlo k tomuto cíli. Smyslem Newyorské úmluvy je prostituci potlačovat, a nikoliv vytvářet prostředí, ve kterém by prostituce byla (daňově) zvýhodněna oproti jiným výdělečným činnostem.

[30] Nejvyššímu správnímu soudu je současně známo, že byl opakovaně připravován zákonný rámec regulace prostituce, při kterém byla zvažována i otázka odstoupení od Newyorské úmluvy (srov. např. usnesení Poslanecké sněmovny ze dne 20. 10. 2005, ze 48. schůze 4. volebního období, č. 1939, dostupné na www.psp.cz). Uvedené návrhy však měly za cíl provést celkovou regulaci prostituce (vč. nutnosti registrace takové činnosti, dohledu nad ní atp.) a tím i eliminovat výkon nedobrovolné prostituce, resp. nepřípadné doprovodné jevy. K tomu lze odkázat na předkládací zprávu k návrhu vlády ČR na vypovězení Newyorské úmluvy (sněmovní tisk č. 1081/O), ve které se uvádí: „Předkládaná právní úprava si klade za cíl zamezit případům nedobrovolné prostituce, a posílit ochranu ohrožených osob před zneužíváním a obchodováním za účelem sexuálního vykořisťování. Úprava nepřipouští vykonávání prostituce osobami mladšími 18 let. Zdravotní rizika mají omezit pravidelné zdravotní prohlídky osob vykonávajících prostituci. V neposlední řadě by zákon měl přispět k obnovení normálního života občanů některých měst, která jsou dnes ochromena veřejně nabízenou prostitucí mající nepříznivý vliv na veřejný pořádek a mravní výchovu dětí a mládeže. Přijetím navrhovaného zákona o regulaci prostituce by však Česká republika porušila některé závazky vyplývající z Úmluvy (viz zejména výše zmíněný článek 6, který neumožňuje registraci osob vykonávajících prostituci).“ Z uvedeného plyne, že porušení závazků vyplývajících z Newyorské úmluvy je spojováno s registrací osob vykonávajících prostituci. Z žádné části předkládací zprávy však nevyplývá, že by odstoupení od Newyorské smlouvy bylo nutné provést z důvodu zdanění příjmů z prostituce. Lze dodat, že již v té době odborná literatura upozorňovala na to, že zdanění prostituce není vyloučeno, resp.

že odstoupení od Newyorské úmluvy není pro zdanění prostituce nutné (např. Kolman P. Prostituci lze zdanit již dnes. In: Veřejná správa, 2006, č. 7).

[31] Ostatně i některé další státy, které jsou smluvní stranou Newyorské úmluvy, zdanění prostituce nevylučují. Mezi ně patří např. Itálie (srov. rozhodnutí Corte Suprema di Cassazione č. 20528/2010 a č. 1058/2011), či Spojené království (srov. rozhodnutí Queen's Bench Division ze dne 7. 12. 1987, ve věci IRC vs. Aken). Nejvyšší správní soud současně nepřehlédl, že některé jiné smluvní státy zdanění prostituce vylučují, činí tak ale na základě vnitrostátní úpravy, která považuje prostituci za trestný čin, resp. za přestupek. Jak již však soud uvedl výše, v České republice takto současná právní úprava koncipovaná není. Pravomoc k nastavení pravidel stran výkonu prostituce má přitom moc zákonodárná (a nikoliv moc soudní).

[32] Pokud se pak krajský soud podpůrně opírá o shora citovanou část důvodové zprávy k zákonu o daních z příjmů (srov. část II. tohoto rozsudku), přehlíží, jak je vykládána konstantní judikaturou správních soudů. K tomu odkazuje zdejší soud předně na svůj rozsudek ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005-136, ve kterém při zohlednění krajským soudem akcentované části důvodové zprávy uvedl, že příjmem podléhajícím dani z příjmů fyzických osob podle zákona o daních z příjmů, je zvýšení majetku daňového poplatníka. Musí se přitom jednat o příjem skutečný, a nikoliv toliko zdánlivý. To znamená, že se toto zvýšení majetku musí v právní sféře daňového poplatníka reálně projevit, a to tak, aby bylo pro poplatníka skutečně využitelné. V opačném případě se totiž jedná o navýšení zdánlivé. Obdobně v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 17. 3. 2010, čj. 5 Ca 65/2007-77, je konstatováno, že podle judikatury k zákonu o daních nejsou příjmy rozdělovány na ty, které jsou nabyty v souladu se zákonem, a tudíž podléhají zdanění, a na příjmy protiprávní. To samozřejmě neznamená, že by předmětem daně z příjmů byl i „prospěch dosažený z činnosti společensky nebezpečné, která je zakázána sama o sobě, tedy nikoli pro nevydání potřebného povolení k jejímu výkonu, tedy příjem z činnosti, kterou oprávněně ani vykonávat nelze, a proto žádnému povolení nepodléhá a ani podléhat nemůže. Předmětem daně z příjmů tak nemůže být majetkový prospěch pachatele

získaný např. trestným činem krádeže či loupeže (o němž nelze mít za to, že představuje příjem, jímž dochází ke zvýšení majetku dle § 10 zákona o daních z příjmů, neboť věc odcizená se nestává vlastnictvím pachatele trestného činu). Městský soud v Praze po posouzení věci dospěl k závěru, že ani prospěch získaný žalobkyní jednáním, které naplnilo skutkovou podstatu trestného činu nedovolené výroby a držení omamných a psychotropních látek a jedů dle § 178 trestního zákona, není příjmem ve smyslu § 10 zákona o daních z příjmů, jímž by došlo ke zvýšení majetku žalobkyně odsouzené za tento trestný čin, a který by proto podléhal této dani.“ I podle uvedeného rozsudku tedy k vyloučení příjmů z trestné činnosti z předmětu daně dochází z důvodu, že se jedná o jednání, které z povahy věci není způsobilé způsobit skutečné, platné zvýšení majetku daňového subjektu. Právě touto optikou je nutné chápat citovanou část důvodové zprávy pro posouzení, zdali je příjem příjmem ve smyslu zákona o daních z příjmů.

[33] Se stěžovatelem lze souhlasit i v nepřípadnosti přirovnání výkonu (dobrovolné) prostituce k trestné činnosti. Trestné jsou „určité formy participace na prostituci, nikoli samotné provozování prostituce“, [viz Ščerba, F. § 189 Kuplířství. In: Ščerba, F. a kol. Trestní zákoník. 1. vydání (3. aktualizace). Praha: C. H. Beck, 2025; či výše citovaný nálezn Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 69/04]. Zákonná úprava postihuje pouze doprovodné jevy prostituce, jako např. obchodování s lidmi, znásilnění, sexuální nátlak či kuplířství (srov. § 168 a § 189 trestního zákoníku, usnesení Nejvyššího soudu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. 4 Tdo 245/2009, rozsudek Nejvyššího soudu ČSR ze dne 14. 4. 1977, sp. zn. 11 Tz 17/1977, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2024, čj. 8 Afs 281/2023-53, bod 16). Stěžovatel přitom vysvětlil, proč se o takovou trestnou činnost v daném případě nejedná, resp. proč nelze činnost správních orgánů směřujících k výběru daní považovat za trestnou, a to zcela v mezích závazného právního názoru obsaženého v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2024, čj. 8 Afs 281/2023-53, bod 16. I Ústavní soud ve výše označeném nálezu potvrzuje, že prostituce není v České republice považována za protiprávní činnost (srov. body 51 až 53 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 69/04). Žalovaný případně vypořádal i argumentaci o tvrzené participaci

správce daně na provozování prostituce. Soud souhlasí s posouzením obsaženým v bodě 122 napadeného rozhodnutí, kde stěžovatel uvedl: „Odvolací orgán má za to, že správce daně aktivně (ani nikterak jinak) nepřispíval k provozování prostituce daňovým subjektem. Správce daně v žádném případě nevyžaduje či nevyžadoval úplatu (ve formě daně z příjmu) za to, že umožňuje či umožňoval provozování prostituce. Správce daně (v době výkonu prostituce daňovým subjektem) nečinil žádné kroky, kterými by profitoval na provozování prostituce daňovým subjektem. Správce daně pouze požadoval, aby finanční prostředky, které si daňový subjekt vydělal prostitucí, byly řádně zdaněny. V zákoně o daních z příjmů totiž není žádné ustanovení, které by takovéto příjmy od daně osvobozovalo, či by bylo konkrétně uvedeno, že takové příjmy nejsou předmětem daně.“ Stěžovatel v této souvislosti odkázal i na přílehlavou judikaturu trestních soudů (např. usnesení Nejvyššího soudu České republiky ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. 4 Tdo 245/2009, a v něm uvedenou judikaturu).

[34] S ohledem na konstantní judikaturu nelze přijmout ani argument krajského soudu o nemožnosti zdanění příjmů z důvodu, že by mohlo pocházet z neplatného soukromoprávního jednání. Jak již soud naznačil výše, daňové právo provádí autonomní klasifikaci soukromoprávních jednání. Tu nestaví na striktním posuzování platnosti právních jednání z hlediska soukromého práva, ale na reálné možnosti navýšení majetku daňového subjektu, tedy vzniku zdanitelného příjmu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2006, čj. 2 Afs 42/2005-136). „Dospěje-li [správce daně] k závěru, že určitý soukromoprávní úkon byl absolutně neplatný, neznamená to ještě a priori, že takový úkon je irrelevantní z daňového hlediska. [...] Provádí-li však daňové právo autonomní klasifikaci daňověprávních účinků soukromoprávních jednání vycházející v zásadě z ekonomické logiky (jak je tomu například v generální klausuli v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů), může mít i neplatný právní úkon plnohodnotné daňověprávní účinky, např. bylo-li i na základě takového úkonu plněno, plnění nebylo zpochybněno [...], a projeví-li se v ekonomické sféře účastníků transakce způsobem předvídaným v ust. § 24 odst. 1 zákona o daních z příjmů či si účastníci transakce mohli rozumně myslet

v době, kdy ji činili, že se takto projeví [...]“, (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 12. 2010, čj. 7 Afs 130/2009-200; podpůrně i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 12. 2005, čj. 2 Afs 15/2005-90, č. 718/2005 Sb. NSS, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2009, čj. 2 Afs 180/2006-64, č. 1984/2010 Sb. NSS). I podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2011, čj. 9 Afs 81/2010-180, č. 2415/2011 Sb. NSS, soukromoprávní platnost smlouvy nemusí být relevantní za situace, kdy smluvní strany jednají tak, jako kdyby smlouva byla platná, a dochází k navýšení majetku, event. vzniku daňově uznatelných nákladů. V tomto ohledu lze zmínit i rozsudek Soudního dvora ze dne 20. 11. 2001, ve věci C-268/99, Aldona Malgorzata Jany a další proti Staatssecretaris van Justitie, odstavce 48 a 49, který považuje prostituci za nezávislou ekonomickou, resp. obchodní aktivitu, na jejímž základě dochází ke směně služby za úplatu, tedy za činnost, která může vést k navýšování majetku ve smyslu shora předestřených závěrů. Předmětem daně z příjmů může být i bezdůvodné obohacení, pokud fakticky zvýšilo majetek daňového subjektu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2023, čj. 7 Afs 360/2021-51), jakož i příjem z činnosti prováděné bez veřejnoprávního oprávnění (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2007, čj. 5 Afs 148/2006-50, č. 1396/2007 Sb. NSS). Uvedená východiska krajský soud při svých závěrech rovněž přehlíží.

[35] Z výše uvedených důvodů lze tedy souhlasit se stěžovatelem, že krajský soud postavil zrušení žalobou napadeného rozhodnutí na důvodech, které nemohou obstát. I podle Nejvyššího správního soudu zdanění příjmů vzešlých z dobrovolně (nenuceně) vykonávané prostituce nebrání krajským soudem akcentovaná koncepce zákona o daních z příjmů, obsah Newyorské úmluvy, či další krajským soudem akcentované skutečnosti.

[36] Nejvyšší správní soud závěrem zdůrazňuje, že byl při přezkumu napadeného rozsudku vázán obsahem kasační stížnosti, která směřovala k otázce možného zdanění příjmů z prostituce. Soudu v tomto řízení nepříslušelo hodnotit rizika prostituce, její závadnost, nebezpečnost, mravní či etický rozměr výkonu prostituce, jakož ani další otázky spojené s výkonem prostituce. Stejně tak soud nemohl po-

suzovat důvodnost argumentace, která nebyla obsažena v kasační stížnosti. Je to stěžovatel, kdo určuje svými námitkami rámec kasačního přezkumu. Ostatní účastníci řízení o kasační stížnosti nedisponují předmětem řízení, a nemohou proto podanou kasační stížnost rozšiřovat na další, stěžovatelem nezpochybňované otázky. Nejvyšší správní soud se proto nemohl zabývat námitkami, které neuplatnil stěžovatel, ale žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 3. 2024, čj. 3 Afs 4/2022-85).

[37] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní

soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, ve kterém je vázán shora vyslovenými právními názory Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[38] Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).