



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci navrhovatele: **InvestHaus, a.s.**, IČO: 028 40 677, se sídlem Dušní 8/11, Praha 1, zast. Mgr. Jiřinou Svojanovskou, advokátkou, se sídlem Šilingrovo nám. 257/3, Brno, proti odpůrci: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 525/15, Praha 1, o návrhu na zrušení opatření obecné povahy – rozhodnutí ministryně financí o prominutí daně z přidané hodnoty z důvodu mimořádné události ze dne 20. 10. 2021, č. j. MF-30457/2021/3901-2, v řízení o kasační stížnosti navrhovatele proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 15. 11. 2021, č. j. 10 Af 22/2021 - 34,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á**.
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

### I. Přehled dosavadního řízení

[1] Ministryně financí v záhlaví uvedeným rozhodnutím (opatřením obecné povahy) prominula 1) daň z přidané hodnoty (DPH) za dodání elektřiny nebo plynu, u něhož vznikla povinnost přiznat daň podle § 20a odst. 1 ve spojení s § 21 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „ZDPH“), a DPH z přijaté částky úplaty, je-li přijata před uskutečněním dodání elektřiny nebo plynu, u níž vznikla povinnost přiznat daň podle § 20a odst. 2 ZDPH; 2) DPH při dodání elektřiny nebo plynu, pokud vznikla při jejich dodání povinnost přiznat daň podle § 24 ZDPH; 3) DPH, pokud vznikla při pořízení plynu z jiného členského státu povinnost přiznat daň podle § 25 ZDPH, nebo vznikla při dovozu plynu povinnost přiznat nebo zaplatit DPH podle § 23 ZDPH.

Daň byla za uvedených podmínek prominuta, pokud se zdanitelné plnění uskutečnilo nebo úplata, u níž vznikla povinnost přiznat daň, byla přijata v období od 1. 11. 2021 do 31. 12. 2021.

[2] V návrhu na zrušení tohoto opatření obecné povahy navrhovatel popsal, že je plátcem DPH. V rámci své činnosti se věnuje pronájmu nemovitých věcí, u kterých dochází k přeúčtování služeb a energií účtovaných k nájmu. Navrhovatel na přeúčtované energie a služby uplatní daň na výstupu, a současně tak může uplatnit právo na odpočet daně na vstupu z těchto dále přeúčtovaných plnění, jsou-li dodána jiným plátcem daně. Dojde-li k aplikaci opatření obecné povahy poskytovatelem plnění, ztrácí příjemce zdanitelného plnění bez dalšího nárok na odpočet daně. Aplikace opatření obecné povahy odpůrce aprobuje uplatňování daně v rozporu se zákonem (nezdanění zdanitelného plnění), čímž navrhovatel pozbývá práva na odpočet daně, které by za běžných okolností měl. Tento důsledek zakládá aktivní legitimaci navrhovatele k podání návrhu. Předmětné opatření obecné povahy navíc dopadá i na práva plátců daně vlastnit majetek skrze potřebu vynakládat zvýšené náklady na administraci daňových povinností.

[3] Odůvodnění opatření obecné povahy odpůrce podle navrhovatele neobsahuje úvahy ohledně toho, jaká konkrétní mimořádná událost ve smyslu § 260 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, byla důvodem pro jeho vydání, jakým způsobem má prospět osobám postiženým takovou mimořádnou událostí a zda prominutí daně může vést k dosažení požadovaného cíle. Odpůrce sice v úvodu odůvodnění opatření obecné povahy ilustruje meziroční růst cen plynu a elektřiny, neplyne z něj však, zda průměrná říjnová cena je vlastně něčím mimořádná. Odpůrce ani konkrétně neuvádí, z čeho dovozuje jím tvrzený negativní dopad vzrůstu cen plynu a elektřiny. Opomněl rovněž uvést, jakého cíle má být prominutím daně vlastně dosaženo a zda je prominutí daně způsobilé tohoto cíle dosáhnout. Uvedené nedostatky odůvodnění podle navrhovatele zakládají nepřezkoumatelnost opatření obecné povahy.

[4] Předmětné opatření obecné povahy je rozporné s právem EU, neboť ministryně financí nemá pravomoc rozhodnout o prominutí DPH u plnění, která směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty zatěžuje zdaněním. V tomto ohledu ministryně financí překročila svoji pravomoc danou § 260 daňového řádu. Nebyly přitom ani dány důvody pro vydání opatření obecné povahy, neboť není dána mimořádná událost ve smyslu § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu. Zvýšenými náklady na energie nejsou postiženi plátcí daně. Plošné prominutí daně tak je zcela neproporcionálním nástrojem. Jediným beneficentem prominutí daně totiž budou prodejci elektřiny a plynu, kteří nebudou mít povinnost odvést DPH a příslušnou částku daně si ponechají jako svůj příjem.

[5] Městský soud v Praze nadepsaným usnesením návrh na zrušení opatření obecné povahy odmítl. Ačkoliv je napadené opatření obecné povahy v daňovém řádu formálně označeno jako rozhodnutí, jsou naplněny veškeré pojmové znaky, jimiž je charakterizováno opatření obecné povahy. Nadále proto považoval napadené rozhodnutí za opatření obecné povahy. Přisvědčil stěžovateli, že pokud jeho dodavatelé elektřiny

pokračování

a plynu v souladu s napadeným opatřením obecné povahy daň na výstupu nepřiznají, neboť jim byla tato povinnost prominuta, nebude mít navrhovatel možnost uplatnit u těchto přijatých plnění nárok na odpočet daně na vstupu, neboť ten u přijatých plnění vzniká teprve v okamžiku, kdy plátcí daně na předchozím stupni výrobního či distribučního řetězce vznikla povinnost přiznat daň. Tato skutečnost se však práv navrhovatele nemůže dotknout, neboť na plnění v podobě dodávek plynu a elektřiny, které bude v tomto období přijímat, popř. na zálohy na tato plnění, které bude v tomto období hradit, nebude jejími dodavateli žádná DPH uplatňována. Navrhovatel tak na svém právu uplatit odpočet daně nebude nijak krácen, neboť plátcí může vzniknout pouze nárok na odpočet daně, která byla u přijatého zdanitelného plnění skutečně uplatněna. Bude-li tedy navrhovatel přijímat plnění, u kterého není DPH uplatňována, nemůže si zcela logicky a v souladu se zákonem na tuto neexistující daň uplatnit odpočet, jelikož takové přijaté plnění nebude daní zatíženo a fakticky ani předmětem daně není. V tomto směru se tudíž opatření obecné povahy nemůže subjektivního práva navrhovatele v zákonem stanovených případech uplatnit nárok na odpočet daně nijak dotknout, neboť navrhovateli nárok na odpočet DPH nevznikne, a opatření obecné povahy ho tak možnosti uplatnit v zákonem stanovených případech odpočet daně nijak nezabavuje. Opatření obecné povahy nemůže navrhovateli způsobovat ani žádnou dodatečně vznikající daňovou zátěž. Z obsahu tvrzení navrhovatele tedy nevyplývá, že by mohl být z jím uváděných důvodů napadeným opatřením obecné povahy ve své právní sféře jakkoliv dotčen. Soud proto jeho návrh podle § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s. odmítl.

## II. Obsah kasační stížnosti

[6] Proti tomuto usnesení městského soudu podal navrhovatel (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost. Poukázal na dopad opatření obecné povahy spočívající v tom, že stěžovatel nemůže přeúčtované energie zatížit DPH, a v důsledku toho je nucen je fakticky osvobodit od DPH s nárokem na odpočet daně. Současně nemůže uplatnit odpočet DPH u plnění, popřípadě úplat, uskutečněných v období od 1. 11. 2021 do 31. 12. 2021, neboť jeho dodavatelé tato plnění taktéž nemohou zatížit DPH, a fakticky je tak osvobozují od daně. Navrhovatel dále uvedl, že judikatura NSS (např. rozsudky ze dne 11. 6. 2009, sp. zn. 3 Ao 2/2009, ze dne 25. 11. 2009, sp. zn. 4 Ao 3/2008 a ze dne 27. 9. 2005, sp. zn. 4 As 50/2004) i komentářová literatura se shodují, že postup podle § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s. lze vyhradit pouze zcela zjevným nedostatkům věcné legitimace. Ze skutečnosti, že stěžovatel je plátcem daně uskutečňující a přijímající plnění, na která přímo dopadá opatření obecné povahy, plyne, že stěžovatel pojmově nemůže být vyloučen z okruhu osob, do jejichž právní sféry opatření obecné povahy dopadá. Naopak je adresátem opatření obecné povahy, které mu stanovuje práva a povinnosti odlišně od zákonné úpravy, a je tudíž na svých právech a povinnostech opatřením obecné povahy i přímo dotčen.

[7] Stěžovatel založil svou aktivní legitimaci na tom, že opatření obecné povahy mu ukládá nepostupovat v souladu se ZDPH, popřípadě v souladu se směrnicí, a naopak mu ukládá povinnost nakládat s dodáním elektřiny a plynu způsobem odlišným od režimu stanoveného ZDPH. Napadené usnesení je opřeno o absenci zásahu opatření obecné

povahy do práv stěžovatele, a redukuje tak jeho práva na práva ekonomické povahy. Aktivní legitimace k podání návrhu na zrušení opatření obecné povahy však neleží pouze v rovině ekonomických dopadů takového opatření, ale v rovině zásahu do jakýchkoliv subjektivních práv navrhovatele bez ohledu na ekonomický dopad, existuje-li kauzální nexus mezi napadeným opatřením obecné povahy a zásahem do subjektivních práv.

[8] Opatření obecné povahy stěžovateli upírá povinnost zdaňovat v souladu s právem, neboť mu ukládá postupovat způsobem nezákonným. Tím je stěžovateli upřeno právo plnit své daňové povinnosti v souladu se zákonem. Opatřením obecné povahy je do sféry stěžovatele zasaženo v jeho pozici poskytovatele zdanitelných plnění (pronajímatel) i příjemce plnění (odběratel elektřiny a plynu), neboť nemůže uskutečňené plnění zdanit a u plnění přijatého naopak uplatnit odpočet DPH.

[9] Závěr soudu, že pokud by navrhovatel vůči svým zákazníkům přesto daň v souvislosti s těmito plněními uplatňoval, zvyšoval by tím daň na výstupu nad rámec stanovený ZDPH, v konečném důsledku potvrzuje, že opatření obecné povahy do sféry stěžovatele dopadá, neboť mu ukládá práva a povinnosti odlišně od ZDPH, když mu konkrétně ukládá osvobodit uskutečňaná plnění zcela bez zřetele k právní úpravě DPH v tuzemském i evropském právu. V tomto ohledu je tak kasační stížností napadené usnesení vnitřně rozporné, neboť na jedné straně tvrdí, že opatření obecné povahy do práv stěžovatele nedopadá, a současně připouští, že mu ukládá práva a povinnosti odlišná od zákonné úpravy, když mu ukládá osvobodit plnění, která by dle ZDPH měla být zdanitelná.

[10] Pokud by byl přijat názor městského soudu, nastala by situace, kdy by nemohla ani hypoteticky existovat osoba aktivně legitimovaná k napadení daného opatření obecné povahy. Rozhodování ministra financí o prominutí daně by tak v tomto případě bylo zcela bez kontroly předvídané s. ř. s.

[11] Odpůrce se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[12] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[13] Kasační stížnost není důvodná.

[14] Podle § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s., *[n]estanoví-li tento zákon jinak, soud usnesením odmítne návrh, jestliže návrh byl podán osobou k tomu zjevně neoprávněnou.*

pokračování

[15] Podle § 101a odst. 1 s. ř. s., [n]ávrh na zrušení opatření obecné povahy nebo jeho částí je oprávněn podat ten, kdo tvrdí, že byl na svých právech opatřením obecné povahy, vydaným správním orgánem, zkrácen. Pokud je podle zákona současně oprávněn ve věci, ve které bylo opatřením obecné povahy užito, podat ve správním soudnictví žalobu nebo jiný návrh, může navrhnout zrušení opatření obecné povahy jen společně s takovým návrhem.

[16] Z provedení rekapitulace je zřejmé, že v posuzované věci se jedná o posouzení, zda městský soud postupoval správně, když návrh stěžovatele odmítl podle § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s. pro nedostatek jeho aktivní legitimace.

[17] Nejvyšší správní soud v prvé řadě s poukazem na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 17. 12. 2013, č. j. 1 Afs 76/2013 - 57, č. 3000/2014 Sb. NSS, konstatuje, že má stejně jako městský soud za to, že předmětné rozhodnutí o prominutí daně podle § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu je materiálně opatřením obecné povahy, neboť má konkrétní předmět (prominutí DPH) a je adresované blíže neohrazené skupině osob povinných přiznat nebo zaplatit DPH v souvislosti s pořízením nebo dodáním elektřiny a plynu za období od 1. 11. 2021 do 31. 12. 2021.

[18] Prominutí DPH dle napadeného opatření obecné povahy se týkalo i stěžovatele, který v rámci své činnosti provádí přeučtování nákladů na služby a energie vyúčtovaných k nájemnému a je plátcem DPH. Jak již přílehavě konstatoval městský soud, za dodávky plynu a elektřiny, které stěžovatel ve stanoveném období přijímal, však nemohla být podle předmětného opatření obecné povahy dodavateli stěžovatele uplatňována DPH. Stěžovatel si tudíž ani nemohl na tuto neuplatněnou daň uplatnit odpočet. To však nepředstavovalo myslitelné zkrácení stěžovatele na právech, neboť předmětné opatření obecné povahy neukládalo dotčeným osobám (tj. i stěžovateli) žádnou daňovou zátěž. Stejně tak nelze za zásah do právní sféry stěžovatele označit, že stěžovatel se musel s touto změnou pramenící z opatření obecné povahy administrativně vypořádat. Toto administrativní zatížení stěžovatele totiž nepovažuje Nejvyšší správní soud za natolik intenzivní, aby představovalo zkrácení stěžovatele na jeho právech. Administrativní zátěž spojená s postavením plátce DPH by navíc na stěžovatele dopadala i v situaci, kdy by daň prominuta nebyla. Stěžovatelem zmíněná skutečnost, že je adresátem předmětného opatření obecné povahy, na výše uvedeném nic nemění.

[19] Pro posouzení, zda je dána procesní legitimace navrhovatele podle § 101a odst. 1 s. ř. s. k podání návrhu na zrušení opatření obecné povahy je rozhodující, zda mohl být navrhovatel na svých právech opatřením obecné povahy zkrácen, resp. zda se opatření obecné povahy určitým kvalifikovaným způsobem projevilo v jeho právní sféře. V posuzované věci opatření obecné povahy sice změnilo povinnosti stěžovatele v souvislosti s placením DPH za dodání elektřiny nebo plynu, tato změna však spočívala toliko v tom, že stěžovateli byla prominuta povinnost přiznat a zaplatit DPH, což jak již bylo vysvětleno výše, nemohlo představovat zkrácení stěžovatele na jeho právech. Městský soud tuto skutečnost náležitě popsal a vystihl. Nelze proto přisvědčit argumentaci stěžovatele, že městský soud pouze redukoval práva stěžovatele na práva ekonomické

povahy a že aktivní legitimace je založena jakýmkoli zásahem do subjektivních práv navrhovatele.

[20] V návaznosti na výše uvedené zdejší soud konstatuje, že stěžovatelem uvedené tvrzení, že mu opatření obecné povahy odchylně od právní úpravy stanovené v zákoně promíjí povinnost přiznat a zaplatit DPH, ani v případě jeho pravdivosti nepředstavuje zkrácení stěžovatele na jeho právech, a nemůže být tudíž ani negativním zásahem do jeho právní sféry. Není proto dána ani legitimace stěžovatele k podání návrhu na zrušení předmětného opatření obecné povahy podle § 101a odst. 1 s. ř. s. K argumentaci stěžovatele, že postup podle § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s. lze vyhradit pouze zcela zjevným nedostatkům věcné legitimace, Nejvyšší správní soud konstatuje, že právě o takovýto zjevný nedostatek legitimace se v posuzované věci jednalo.

[21] Závěr městského soudu, že pokud by stěžovatel daň z plnění uvedených v opatření obecné povahy uplatňoval, zvyšoval by tím daň na výstupu nad rámec stanovený zákonem, není v rozporu s tím, že opatření obecné povahy promíjející stěžovateli povinnost přiznat a zaplatit DPH do práv stěžovatele negativně nedopadá. Nezakládá proto stěžovatelem tvrzenou vnitřní rozpornost napadeného usnesení.

[22] Argumentace stěžovatele, že mu předmětné opatření obecné povahy ukládá povinnost postupovat nezákonným způsobem a že v případě akceptace závěru městského soudu bude rozhodování ministra financí o prominutí daně zcela bez kontroly správními soudy, nevyvrací výše uvedený závěr, že nebylo dáno oprávnění stěžovatele k podání návrhu na zrušení předmětného opatření obecné povahy, a nemění proto nic na posouzení věci. Jak již Nejvyšší správní soud konstatoval v bodu 33 usnesení rozšířeného senátu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 1 Ao 1/2009 – 120, bude-li již z obsahu samotných tvrzení navrhovatele patrné, že i kdyby byla pravdivá, nemůže být navrhovatel (zejména pro povahu věci nebo jinou zcela zjevnou skutečnost) ve své právní sféře opatřením obecné povahy dotčen, je na místě odmítnout návrh jako nepřijatelný podle § 46 odst. 1 písm. c) s. ř. s. To je v souladu s další judikaturou NSS, podle níž samotná skutečnost, že navrhovatel je adresátem napadeného správního aktu, nemusí vždy zakládat jeho oprávnění k iniciování soudního přezkumu (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 18. 5. 2010, čj. 5 Afs 33/2008 - 180, č. 2084/2010 Sb. NSS, nebo usnesení NSS ze dne 17. 6. 2010, čj. 3 Ao 3/2010 - 48).

[23] Nejvyšší správní soud k uvedenému dodává, že návrh na zrušení opatření obecné povahy není *actio popularis*, a neslouží tudíž k ochraně veřejného zájmu, ale je prostředkem ochrany vlastních práv výlučně stěžovatele, který je povinen plauzibilně tvrdit, že došlo ke zkrácení jeho práv. Z výše uvedeného je však zjevné, že v posuzované věci k takovému zásahu do právní sféry stěžovatele nedošlo.

#### IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[24] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1

pokračování

věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[25] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému odpůrci pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti.

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. května                      2022

Mgr. Aleš Roztočil  
předseda senátu