ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ivo Pospíšila, soudkyně Lenky Kaniové a soudce Petra Pospíšila v právní věci navrhovatelky: **Lovochemie, a. s.**, se sídlem Terezínská 57, Lovosice, proti odpůrci: **město Lovosice**, se sídlem Školní 407/2, Lovosice, zastoupený Mgr. Ondřejem Pojkarem, advokátem se sídlem Dlouhá 67/39, Teplice, o návrhu na zrušení opatření obecné povahy, kterým se stanoví místní koeficient daně z nemovitých věcí pro vymezené nemovité věci, vydaného Zastupitelstvem města Lovosice dne 19. 6. 2024 pod č. 051/4/2024, v řízení o kasační stížnosti odpůrce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 15. 4. 2025, č. j. 40 A 6/2024 - 49,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Odpůrce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Navrhovatelce se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] V projednávané věci se Nejvyšší správní soud zabýval pravomocí zastupitelstva obce vydat v roce 2024 opatření obecné povahy, kterým se stanovuje místní koeficient daně z nemovitosti pro vymezené nemovité věci [§ 12 odst. 1 písm. b) zákona č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí, ve znění od 1. 1. 2025 (není-li uvedeno jinak)], ačkoliv zákonná úprava to umožňující byla účinná až od roku 2025. Zároveň se zabýval podmínkami přezkoumatelnosti takového opatření.

[2] Zastupitelstvo odpůrce vydalo dne 19. 6. 2024 napadené opatření obecné povahy, kterým stanovilo místní koeficient daně z nemovitostí pro vymezené nemovité věci v městě Lovosice podle § 12 odst. 1 písm. b) zákona o dani z nemovitých věcí.

[3] Napadené opatření prohlásil k žalobě navrhovatelky krajský soud za nicotné (rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 11. 2024, č. j. 40 A 6/2024 - 25), jelikož bylo vydáno před účinností zmocňujícího zákona. Tento rozsudek zrušil Nejvyšší správní soud s tím, že platný ale neúčinný zákonný základ napadeného opatření není vadou způsobující nicotnost (rozsudek NSS ze dne 13. 2. 2025, č. j. 1 Afs 311/2024 - 41, bod 16). Věc proto vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení s tím, aby v rozsahu a mezích žalobních námitek posoudil zákonnost napadeného opatření.

[4] Krajský soud následně rozhodl nyní napadeným rozsudkem a zrušil opatření ke dni svého rozhodnutí. Shledal, že odůvodnění návrhu napadeného opatření neobsahovalo skutečné kritérium, na jehož základě odpůrce určil, které nemovitosti budou více daňově zatíženy (bod 29 tamtéž). Toto pochybení přitom představuje zásadní vadu, která měla významný vliv na zákonnost napadeného opatření (bod 31 tamtéž). V několika rovinách také bylo napadené opatření nepřezkoumatelné. Zaprvé není jednoznačně patrné, zda vyšším zdaněním mají být postiženy subjekty, které jsou původci zvýšené zátěže, anebo vlastníci pozemků zařazených do určitých ploch v územním plánu (bod 35 tamtéž). Zadruhé není zřejmé, zda určení nemovitostí prostřednictvím funkčního využití bylo jediným kritériem, neboť odůvodnění se opakovaně zmiňuje o „hlavním kritériu“ (bod 36 tamtéž). Zatřetí pak z rozporně vypořádaných připomínek vyplývá neurčité vymezení konkrétních nemovitostí s vyšším zdaněním (bod 37 tamtéž). Nepřezkoumatelné je pak napadené opatření i ve vztahu k výši stanoveného koeficientu, protože se k němu nijak nevyjadřuje (bod 39 tamtéž).

[5] Za problematické krajský soud naopak nepovažoval rozporné využití prostředků získaných vyšším zdaněním, jak vyplývalo z vyjádření zástupců odpůrce a bylo nakonec uvedeno v odůvodnění napadeného opatření (bod 43 napadeného rozsudku). Dále konstatoval, že více zatížené nemovitosti lze vymezit na základě územního plánu (bod 44 tamtéž). Konečně krajský soud shledal, že napadené opatření bylo vydáno, aniž by pro to existoval právní základ. Před rokem 2026 tak bylo možné stanovit koeficient pouze obecně závaznou vyhláškou. Vydáním napadeného opatření proto došlo k zásahu do vlastnického práva bez opory v zákoně (body 46 až 47 tamtéž).

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření navrhovatelky

[6] Odpůrce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatel zejména rozporuje závěr o chybějící pravomoci k vydání napadeného opatření. Má totiž za to, že pravomoc vydat takové opatření lze dovodit už jen z toho, že ustanovení zákona upravující povinnost zaslat stejnopis opatření obecné povahy správci daně nabylo účinnosti již v roce 2024. Pokud je totiž obec povinna opatření zaslat (notifikovat), měla pravomoc jej v té době i vydat. Zároveň s ohledem na zánik účinnosti

původní právní úpravy nebylo možné pro rok 2025 nadále využívat obecně závazné vyhlášky. Stěžovatel se přitom odvolával na metodiky finanční správy, Ministerstva vnitra a vyjádření předsedy Svazu měst a obcí.

[8] Zároveň stěžovatel rozporoval, že by napadené opatření bylo diskriminační, neboť s ohledem na proces přijímání opatření obecné povahy mohou dotčené osoby uplatňovat svá práva. Zároveň napadené opatření nepovažuje za nepřezkoumatelné, neboť odůvodnění obsahuje zásadní teze, které jej vedly k přijetí, a vyšší zatížení daní odůvodnil.

[9] Navrhovatelka ve svém vyjádření ke kasační stížnosti nejdříve poukazuje na nepřípustnost kasační stížnosti. Spatřuje ji v tom, že jde o opakovanou kasační stížnost, ve které stěžovatel nenamítá, že se krajský soud neřídil předchozím závazným právním názorem, a navíc uplatňuje zcela totožnou argumentaci. Dále poukazuje na to, že vydání napadeného opatření na základě platného ale neúčinného zákona způsobuje jeho nezákonnost. Nakonec odkázala na své vyjádření v předchozím kasačním řízení. Navrhovatelka proto navrhla odmítnout kasační stížnost jako nepřípustnou, případně ji jako nedůvodnou zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[10] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je projednatelná. Jelikož je věc u kasačního soudu projednávaná opakovaně, je stěžovatel omezen v rozsahu uplatnitelných námitek [§ 104 odst. 3 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“); k limitům aplikace tohoto ustanovení srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 22. 3. 2011, č. j. 1 As 79/2009 - 165, č. 2365/2011 Sb. NSS, body 24 a 25]. V předchozím řízení ovšem kasační soud řešil pouze otázku nicotnosti napadeného opatření. Jelikož dalšími námitkami se nezabýval, jsou nyní uplatněné kasační námitky přípustné.

[11] Kasační soud přezkoumal rozsudek krajského soudu v rozsahu důvodů uplatněných v kasační stížnosti, včetně důvodů, ke kterým je povinen přihlížet z úřední povinnosti [§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.]. Kasační stížnost **není důvodná**.

III.a K pravomoci vydat opatření podle § 12 odst. 1 písm. b) zákona o dani z nemovitých věcí

[12] Stěžejní námitkou stěžovatele je, že již v roce 2024 měl pravomoc vydat napadené opatření. Námitka je důvodná.

[13] Podle § 12 odst. 1 písm. b) zákona o dani z nemovitých věcí nově platí, že [m]*ístní koeficient ve výši od 0,5 do 5,0, a to s přesností nejvýše na jedno desetinné místo, může obec stanovit* […] *opatřením obecné povahy vydaným zastupitelstvem obce v případě místního koeficientu pro vymezené nemovité věci.* Kromě toho v § 16b odst. 1 téhož zákona, ve znění od 1. 1. 2024, zákonodárce stanovil i povinnost obce *elektronicky zaslat stejnopis opatření obecné povahy vydaného podle tohoto zákona správci daně nejpozději do 30. června kalendářního roku bezprostředně předcházejícího zdaňovacímu období. K opožděně zaslanému opatření obecné povahy se v tomto zdaňovacím období pro účely daně z nemovitých věcí nepřihlíží.*

[14] Tuto úpravu do zákona vložila novela provedená zákonem č. 349/2023 Sb. Ta obecně nabyla účinnosti 1. 1. 2024 s několika výjimkami, do nichž spadá mimo jiné právě i možnost stanovit místní koeficient opatřením obecné povahy v § 12 (čl. CXIV citovaného zákona). Ta nabyla účinnosti až k 1. 1. 2025. Úprava notifikace v § 16b byla nicméně účinná již od 1. 1. 2024. Podle důvodové zprávy měla odložená účinnost poskytnout *„lepší možnost adaptace na novou právní úpravu ze strany poplatníků, obcí i správce daně*“ (důvodová zpráva k čl. CIX zákona č. 349/2023 Sb.).

[15] V projednávané věci zastupitelstvo odpůrce schválilo dne 19. 6. 2024 napadené opatření obecné povahy. V něm vymezuje nemovité věci a stanovuje pro ně koeficient daně. Opatření bylo následně vyvěšeno na úřední desce a podle poučení nabylo účinnosti patnáctým dnem po dni vyvěšení (v souladu s § 173 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád). Všechna data tak připadají na dobu, ve které byla úprava v § 12 odst. 1 písm. b) zákona o dani z nemovitých věcí umožňující tímto způsobem koeficienty daně z nemovitosti upravit sice *platná*, ale nikoliv *účinná*.

[16] Nejvyšší správní soud nesouhlasí s krajským soudem, že zastupitelstvo odpůrce nemělo v roce 2024 pravomoc vydat napadené opatření. Ačkoliv novelizované znění § 12 zákona o dani z nemovitých věcí nebylo v okamžiku schválení napadeného opatření účinné, závěr krajského soudu o absenci pravomoci k vydání opatření obecné povahy neobstojí.

[17] Rozšířený senát konstatoval, že opatření obecné povahy se do sféry adresátů dostávají podobně jako normativní právní akty. Lze u nich totiž rozeznat okamžik schválení, vydání (publikace) a účinnosti. Doba mezi vydáním opatření obecné povahy a nabytím účinnosti je pak jakousi *kvazilegisvakanční* lhůtou, po jejímž uplynutí opatření obecné povahy nabývá vždy účinnosti. Účinnost opatření obecné povahy znamená, že se stává závazným (usnesení rozšířeného senátu ze dne 6. 3. 2012, č. j. 9 Ao 7/2011 - 489, č. 2606/2012 Sb. NSS, body 22 až 25). Obdobně navazující judikatura s účinností opatření obecné povahy spojuje okamžik, kdy jsou jeho adresáti povinni se jím řídit (rozsudek NSS ze dne 14. 11. 2013, č. j. 1 Aos 2/2013 - 135, bod 48).

[18] Daň z nemovitých věcí ovšem vykazuje určitá specifika, jelikož je založena na časových cyklech odpovídajících vždy celému kalendářnímu roku. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok a ke změnám skutečností rozhodných pro daň v průběhu roku se nepřihlíží (§ 12c zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění od 1. 1. 2014). Zároveň se daň stanovuje podle stavu k 1. lednu roku, na který se stanovuje (§ 13b odst. 1 téhož zákona, ve znění od 1. 1. 2016). Jak k tomu poukazuje komentářová literatura „[v]*eškeré změny okolností, mající vliv na základ daně nebo na výši daně z nemovitých věcí, které nastanou v období od 2. 1. do 31. 12., se projeví až ve stanovení daně pro další rok. Zákonodárce tímto způsobem vyřešil otázku změn, které nastanou v průběhu kalendářního roku, počínaje 2. 1., tak, že tyto změny daň stanovenou na daný kalendářní rok, tedy na dané zdaňovací období, neovlivní a projeví se až ve zdaňovacím období následujícím*“ (Novotná, M., Koubovský, P. *Zákon o dani z nemovitých věcí: Komentář*. Wolters Kluwer, 2015, s. 93).

[19] Nepřihlížení ke změnám v průběhu zdaňovacího období nově potvrzuje i § 16b zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění od 1. 1. 2024. Jak poukázal stěžovatel, opatření obecné povahy je podle § 16b odst. 1 citovaného zákona nutné zaslat *správci daně nejpozději*

do 30. června kalendářního roku bezprostředně předcházejícího zdaňovacímu období, a to pod sankcí nepřihlédnutí ve zdaňovacím období následujícím. Zároveň podle § 16b odst. 2 téhož zákona, ve znění od 1. 1. 2024, platí, že [k] *výroku opatření obecné povahy vydanému podle tohoto zákona vztahujícímu se ke zdaňovacímu období, které započalo přede dnem nabytí jeho účinnosti, se pro účely daně z nemovitých věcí ve vztahu k tomuto zdaňovacímu období nepřihlíží.*

[20] Podle uvedené zákonné úpravy, která byla platná a účinná již v okamžiku přijímání napadeného opatření, nelze místní koeficienty pro vymezené nemovitosti nastavit od libovolného okamžiku. Zastupitelstvo obce musí vydané opatření obecné povahy zaslat správcům daně do 30. 6. roku předcházejícího tomu, v němž se má aplikovat. Jakékoliv následné změny nemají vliv na již stanovenou daňovou povinnost a promítnou se nikoliv v následujícím, ale až přespříštím zdaňovacím období. V souladu s tím byla úprava místních koeficientů v napadeném opatření zamýšlena až pro rok 2025, neboť poprvé až k 1. 1. 2025 bylo možné posuzovat skutečnosti rozhodné pro stanovení daně.

[21] Jakkoliv tedy napadené opatření bylo formálně účinné již v průběhu roku 2024, kdy zákonné zmocnění pro jeho vydání ještě nebylo účinné, v důsledku zvláštních pravidel daně z nemovitosti nebylo s to vyvolat jakékoliv právní důsledky. Napadené opatření tak mělo odloženou aplikovatelnost, a to na 1. 1. 2025.

[22] Odlišování aplikovatelnosti od účinnosti není v právu neznámé. K tomu Ústavní soud v souvislosti s právními předpisy uvedl, že „[k]*romě obou institutů (platnost a účinnost právního předpisu) je pro praxi významná jeho aplikovatelnost.* [...] [P]*ředpis, který je platný a účinný, může být zcela neaplikovatelný (např. s ohledem na princip aplikační přednosti práva EU)*“ (nález ÚS ze dne 21. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 504/10; či obdobně dřívější ze dne 8. 2. 2011, sp. zn. I. ÚS 1696/09). Za neaplikovatelnou se považuje i vyhláška, která byla vydána na základě platného a účinného zákonného zmocnění, které však následně zákonodárce zrušil. Taková vyhláška „*nadále tvořila platnou, z druhé strany však stěží bez dalšího aplikovatelnou, tj. účinnou, součást právního řádu*“, a proto je-li „*soudní moc konfrontována s otázkou, zda příslušný právní předpis aplikovat, musí se nutně vypořádat právě s absencí materiálních předpokladů působení takového právního předpisu, tj. jeho účinnosti, a takovému předpisu odepřít aplikaci*“ (nález pléna ÚS ze dne 20. 10. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 52/03). Neaplikovatelný předpis tedy nevyvolává zamýšlené právní účinky.

[23] Nejvyšší správní soud v projednávané věci považuje za klíčové, že aplikovatelnost napadeného opatření byla na základě zvláštních pravidel daně z nemovitých věcí odložena až na 1. 1. 2025 a ke stejnému okamžiku nabyl účinnosti i zákonný základ opravňující obce vydat taková opatření obecné povahy.

[24] Ačkoliv zákonné zmocnění bylo v okamžiku přijetí napadeného opatření toliko platné a nikoliv účinné, neznamená to, že by nebyla dána pravomoc odpůrce takové opatření vydat. Napadené opatření za této situace mohlo i (formálně) nabýt účinnosti, avšak s ohledem na odloženou účinnost zmocňovacího zákonného ustanovení od 1. 1. 2025 nemohlo být do té doby aplikováno, nebylo vymahatelné a nijak nezasahovalo do práv a povinností jeho adresátů. K tomu mohlo dojít až ke dni 1. 1. 2025, kdy nabylo účinnosti zmocňovací ustanovení v § 12 odst. 1 písm. b) zákona o dani z nemovitých věcí. Takový

výklad ostatně zcela odpovídá i samotné konstrukci této daně, jak ji kasační soud popsal výše. V takovém případě byl dodržen i princip výhrady zákona stanovený v čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, resp. specificky pro oblast daní a poplatků v čl. 11 odst. 5 Listiny.

[25] Nejvyšší správní soud ostatně poukazuje i na obdobnou praxi přípravy prováděcích předpisů k zákonům. Podle čl. 49 odst. 8 Legislativních pravidel vlády se prováděcí vyhlášky, které se vydávají na základě a v mezích zákona (čl. 79 odst. 3 Ústavy) připravují tak, aby *nabyly účinnosti v týž den, v němž nabude účinnosti ustanovení zákona, k jehož provedení jsou vydávány.* Jinými slovy se s jejich přijetím počítá taktéž ještě před účinností zmocňovací zákonné úpravy s tím, že účinné a aplikovatelné budou až spolu s touto úpravou. Opatření obecné povahy se od nich sice odlišují jinými pravidly účinnosti (§ 173 odst. 1 správního řádu). Jak nicméně stanovuje zvláštní zákonná úprava, v oblasti daní z nemovitostí je rozhodující právě počátek kalendářního roku.

[26] Také účinnost úpravy notifikační povinnosti k 1. 1. 2024 považuje kasační soud za poukaz zákonodárce na to, že možnost stanovení koeficientu u vybraných nemovitostí se vztahuje již k roku 2025. Účinnost k 1. 1. 2025 by totiž efektivně znemožnila stanovení koeficientů pro rok 2025, jejichž aplikaci musí notifikační povinnost předcházet. Nicméně Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s argumentací stěžovatele, že již z § 16b zákona o dani z nemovitých věcí, ve znění od 1. 1. 2024, plyne oprávnění zastupitelstva vydat napadené opatření. Toto ustanovení totiž takové oprávnění neobsahuje a zabývá se pouze notifikační povinností.

[27] Krajský soud dovodil, že v roce 2025 měly být koeficienty stanoveny ještě prostřednictvím obecně závazných vyhlášek (bod 47 napadeného rozsudku). To je ale nesprávný závěr, neboť zákonný základ pro takový postup nebyl již v roce 2025 účinný. Jak již dříve dovodila judikatura kasačního soudu, je-li bez náhrady zrušeno zmocňovací ustanovení pro vydání podzákonného právního předpisu správním úřadem a zároveň není zrušen právní předpis vydaný na základě zrušeného zmocňovacího ustanovení, stává se tento právní předpis – byť nadále zůstává formálně platný – neaplikovatelným (rozsudek NSS ze dne 23. 3. 2010, č. j. 4 As 17/2009 - 62, č. 2074/2010 Sb. NSS). Všechny obecně závazné vyhlášky vydané před účinností § 12 odst. 1 písm. b) zákona o dani z nemovitých věcí, tedy před změnou formy stanovování koeficientů pro vybrané nemovitosti na opatření obecné povahy, tak naopak nebylo možné v roce 2025 aplikovat.

[28] Kasační soud poukazuje i na určitou nelogičnost opačného výkladu, tj. že pro rok 2025 nebylo možné stanovit koeficienty opatřením obecné povahy. To by totiž znamenalo, že pouze v tomto roce by nešlo u vybraných nemovitostí stanovit koeficient. Jedna zmocňující norma totiž byla již neúčinná a druhá ještě účinná nebyla. V předcházejících letech to možné bylo (prostřednictvím obecně závazné vyhlášky – srov. nález pléna ÚS ze dne 18. 7. 2023, sp. zn. Pl. ÚS 24/23), a bude to bezpochyby na základě výše rozebrané právní úpravy možné i v letech následujících (prostřednictvím opatření obecné povahy). Je zřejmé, že nebylo cílem zákonodárce v roce 2025 znemožnit obcím stanovit místní koeficienty pro vymezené nemovité věci. Změna formy z obecně závazné vyhlášky na opatření obecné povahy byla naopak motivována zajištěním vyššího standardu ochrany dotčených osob při přijímání a případném soudním přezkumu úpravy místních koeficientů.

S tím souvisí i určení data pro oznámení opatření správci daně, jelikož zákonodárce předpokládal skončení případných sporů před 1. lednem následujícího roku (srov. důvodovou zprávu k části deváté zákona č. 349/2023 Sb.).

[29] Je však současně zřejmé, že zákonodárce přinejmenším nebyl příliš pečlivý při formulaci přezkoumávaných intertemporálních pravidel. Nejvyšší správní soud připomíná, že pro právní stát je zcela klíčové, aby státní moc byla uplatňována pouze v případech, mezích a způsoby stanovenými zákonem (čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Zákonodárce by měl být při stanovování pravomoci různých orgánů státu a samosprávy precizní a co nejvíce důsledný. Přesto platí, že – jak uvedl Ústavní soud – „[n]*eurčitost zákona a možnost jeho jiného výkladu bez dalšího nezakládá důvod pro upřednostnění výkladu, který je pro daňového poplatníka mírnější*“, s tím, že princip *in dubio mitius* (tj. v pochybnostech mírněji) „*je třeba zohlednit toliko v situacích zásadních výkladových pochybností*“ (nález ÚS ze dne 30. 4. 2025, č. j. I. ÚS 2693/23, bod 27). Takové pochybnosti ovšem kasační soud nemá.

[30] S ohledem na uvedené tak Nejvyšší správní soud koriguje nesprávný závěr krajského soudu a akceptuje pravomoc zastupitelstva odpůrce vydat napadené opatření obecné povahy.

III.b K přezkoumatelnosti a zákonnosti napadeného opatření

[31] Stěžovatel se dále domníval, že napadené opatření není diskriminační. Zároveň jej považoval i za přezkoumatelné, neboť odůvodnění obsahuje zásadní teze. Námitka není důvodná.

[32] Nediskriminační povahu napadeného opatření stěžovatel dovozuje pouze z toho, že do procesu jeho přijímání jsou zapojené dotčené osoby. To je sice pravda a je to cílem celé změny právní formy nástroje, kterým se koeficient pro vymezené nemovité věci stanovuje (bod [28] tohoto rozsudku). Nicméně pouze z toho nelze dovozovat, že není diskriminační. Krajský soud se ostatně diskriminační povahou napadeného opatření nezabýval, jelikož mu to znemožnila nepřezkoumatelnost odůvodnění, kterou shledal (bod 42 napadeného rozsudku).

[33] Stěžovatelův strohý poukaz na přezkoumatelnost napadeného opatření pak není s to zvrátit závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti způsobu výběru nemovitostí zatížených vyšším koeficientem.

[34] Při přezkumu daňových předpisů jsou soudy zdrženlivější. Obecně totiž platí, že „[z]*áležitosti optimálního daňového zatížení patří mezi otázky, jejichž řešení vyplývá ze společenského konsensu, preferencí, hodnot obyvatelstva, mentality obyvatelstva, tradicí atd. Převod politické rozpravy do podoby daňového zákonodárství je úkolem politické reprezentace vzešlé z voleb*“ (nález pléna ÚS ze dne 8. 8. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 9/15, bod 32 a judikatura tam citovaná). Je tak jen na zákonodárci, aby určil potřebnost stanovení určité daně, její výši a podmínky.

[35] Limitem zákonodárce je čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, ze kterého vyplývá zákaz extrémní nepřiměřenosti (rdousícího efektu), při kterém dochází ke zmaření

samé podstaty majetku. Další omezení představuje zákaz svévole a zásada rovnosti podle čl. 1 a čl. 3 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (nález pléna ÚS sp. zn. Pl. ÚS 9/15, body 33 a 34). Jak shledal Ústavní soud, „[v] *oblasti daňové je třeba požadovat, aby zákonodárný orgán podložil svoje rozhodnutí objektivními a racionálními kritérii.* […] *Jestliže se tak stalo, není určení diferencovaných daní pro různé poplatníky stavem, který by bylo možno označit jako protiústavní nerovnost, a naopak*“ (nález pléna ÚS ČSFR ze dne 8. 10. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 22/92; či nověji nález pléna ÚS ze dne 28. 6. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 18/15, bod 119).

[36] Tato východiska přeneseně platí i pro místní samosprávy využívající zákonného oprávnění stanovit koeficient pro vymezené nemovité věci v § 12 odst. 1 písm. b) zákona o dani z nemovitých věcí. Toto oprávnění totiž podléhá stejným omezením, jak dovodil ve vztahu k předchozí právní úpravě Ústavní soud (nález pléna ÚS sp. zn. Pl. ÚS 24/23, bod 49).

[37] Nejvyšší správní soud připomíná, že vyšší daňové zatížení jen určitých nemovitostí s odůvodněním, že jde o kompenzaci negativních externalit, je zákonem aprobovaný cíl (nález pléna ÚS sp. zn. Pl. ÚS 24/23, bod 48). Nicméně stanovení koeficientu prostřednictvím opatření obecné povahy (bez odlišné zákonné úpravy) znamená, že tento akt musí splňovat všechny obecné požadavky.

[38] Jak již správně poukázal krajský soud (bod 32 napadeného rozsudku), opatření obecné povahy musí být odůvodněno, přičemž obsahem takového odůvodnění mají být *důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí* (§ 68 odst. 3 správního řádu, aplikovaného přiměřeně na základě § 174 odst. 1 téhož zákona).

[39] Nepřezkoumatelné je opatření obecné povahy, v jehož odůvodnění nejsou uvedeny důvody výroku, podklady pro jeho vydání a úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a výkladu právních předpisů (rozsudek NSS ze dne 16. 12. 2008, č. j. 1 Ao 3/2008-136, č. 1795/2009 Sb. NSS; nověji pak např. ze dne 10. 12. 2024, č. j. 9 As 68/2024 - 64, bod 36). Odůvodnění opatření obecné povahy ovlivňují případné připomínky a námitky vznesené v průběhu řízení o návrhu opatření obecné povahy, vždy z něj ale musí být alespoň v nejobecnější rovině patrné záměry navrhovatele (rozsudek NSS ze dne 13. 5. 2014, č. j. 6 Aos 3/2013-29, bod 19; nebo ze dne 2. 8. 2018, č. j. 10 As 33/2018-39, bod 24).

[40] Kasační soud souhlasí s krajským soudem, že odůvodnění napadeného opatření je nedostatečné. Stěžovatel si v něm protiřečí ohledně rozhodných kritérií pro zařazení pozemků a nemovitostí do vyšší daňové zátěže, která navíc nejsou stanovena jasně.

[41] Jak již uvedl krajský soud, zaprvé není zřejmé, zda stěžovatel chtěl vyšší daní zatížit majitele pozemků anebo majitele budov umístěných v označených plochách. Jakkoliv zpravidla půjde o stejné osoby, nemusí tomu tak být vždy. Odůvodnění napadeného opatření přitom umožňuje obě odpovědi – obsahuje totiž slovní obraty „[z]*astupitelstvo města*

Lovosice za subjekty zvyšující zátěž považuje všechny subjekty působící v plochách“, nebo „[p]*roto vyšší daní zatěžuje všechny pozemky působící v těchto zónách*“, a „*jsou vyšší daní zatíženy subjekty, které jsou přímými či nepřímými původci zvýšené zátěže*“, či „*kdy tímto daňovým koeficientem zatěžuje a priori vlastníky dotčených pozemků*“ (body 33 až 35 napadeného rozsudku).

[42] Zadruhé jsou nepřezkoumatelně vymezena kritéria pro vymezení nemovitostí s vyšším zdaněním. Stěžovatel totiž opakovaně uvedl, že „*hlavním kritériem pro výběr nemovitostí*“ či že „*zatěžuje a priori* [tj. předně] *vlastníky dotčených pozemků*“. Jak uvedl krajský soud, to nasvědčuje existenci i dalších – vedlejších – kritérií, které ovšem nejsou z odůvodnění seznatelné (body 33 a 36 napadeného rozsudku).

[43] Zatřetí není zřejmé vymezení ploch dle územního plánu, které určují okruh nemovitostí s vyšším koeficientem. Z vypořádání námitek totiž vyplývá, že vyšší koeficient byl přiřazen nemovitostem jak v ploše „lehká výroba“, tak v ploše „výroba a skladování – drobná výroba“ (bod 37 napadeného rozsudku). Z nedostatečného odůvodnění ovšem není zřejmé, zda do působnosti opatření byly zahrnuty i jiné funkční plochy. Napadené opatření se k tomu totiž obecně nevyjadřuje, ačkoliv obecně považuje vymezení dotčených nemovitostí prostřednictvím ploch stanovených územním plánem za klíčové.

[44] Nejvyšší správní soud proto nesouhlasí se stěžovatelem, že by v odůvodnění zásadní teze byly. Odůvodnění sice obsahuje výčet postihovaných negativních vlivů (dopravní zátěž, hluk, prach), nicméně krajský soud správně vytkl jinou vadu odůvodnění – nepřezkoumatelnost zařazení konkrétních nemovitostí do vyššího koeficientu. Krajský soud správně shledal, že napadené opatření obecné povahy je nepřezkoumatelné, jelikož protichůdně vyjevuje objektivní a racionální kritéria. V takovém případě nelze přezkoumat splnění podmínek pro zákaz svévole a zajištění rovnosti a je namístě napadené opatření zrušit.

[45] Nejvyšší správní soud naopak koriguje úvahy krajského soudu ohledně odůvodnění konkrétní výše koeficientu, jehož úplnou absenci stěžovateli vytknul (bod 39 napadeného rozsudku). Odůvodnění toho, proč odpůrce zvolil v zákonem umožněném rozptylu od 0,5 do 5 (§ 12 odst. 1 zákona o dani z nemovitých věcí) právě onu určitou výši koeficientu, nemusí opatření obsahovat. Jde totiž o výsledek politické úvahy, za kterou nesou zastupitelé odpůrce politickou odpovědnost. Ústavní soud v tomto ohledu odmítl „*v daňových otázkách hledat věcně správné, žádoucí či optimální řešení*“ a to i „*z pohledu samotné výše daně (sazby daně), tj. obecně daňové zátěže*“ (nález pléna ÚS ze dne 18. 5. 2021, sp. zn. Pl. ÚS 87/20, bod 110). Obdobně to platí i pro nastavování sporného koeficientu. Není úkolem správních soudů kontrolovat, zda zvolená výše koeficientu je správná, dostatečná či optimální.

[46] Limitem v tomto ohledu je případné zavedení rdousící výše koeficientu (bod [35] tohoto rozsudku). Nejvyšší správní soud k tomu ovšem připomíná, že s ohledem na zákonné omezení výše koeficientu je v obecné rovině rdousící charakter vyloučen.

[47] Konečně považuje Nejvyšší správní soud za důležité podotknout, že další krajským soudem vytýkanou vadu – tj. neuvedení skutečného kritéria pro zařazení nemovitostí do vyššího koeficientu v odůvodnění návrhu (bod 31 napadeného rozsudku) – stěžovatel

vůbec nerozporoval. Kasační soud se proto tímto důvodem pro zrušení napadeného opatření nezabýval.

IV. Závěr a náklady řízení

[48] Kasační soud shledal, že opatření obecné povahy podle § 12 odst. 1 písm. b) zákona o dani z nemovitých věcí, kterým se stanovuje koeficient pro vymezené nemovité věci, mohlo být vydáno již v průběhu roku 2024. Takové opatření není nezákonné jen proto, že zákonné zmocnění bylo v okamžiku přijetí opatření platné, avšak neúčinné. Nesprávný závěr krajského soudu ohledně zákonného základu proto kasační soud korigoval, stejně jako jeho požadavek na odůvodnění konkrétní výše stanoveného koeficientu. Napadené opatření je ovšem stiženo nepřezkoumatelností ohledně kritérií pro výběr nemovitostí do vyšší daňové zátěže, a proto závěr krajského soudu o jeho nepřezkoumatelnosti obstojí.

[49] Nejvyšší správní soud kasačním námitkám jako celku nepřisvědčil a neshledal ani vadu, ke které by musel přihlédnout z úřední povinnosti. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s.

[50] Neúspěšný stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Naopak navrhovatelka měla ve věci plný úspěch, v důsledku čehož má vůči stěžovateli právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů (§ 60 odst. 1 s. ř. s., aplikovaného přiměřené podle § 120 téhož zákona). Žádné takové náklady si nicméně navrhovatelka nevyčíslila a Nejvyšší správní soud je ani neshledal. Proto rozhodl tak, že se navrhovatelce náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 24. července 2025

Ivo Pospíšil
předseda senátu