



Ing. Zbyněk Stanjura
ministr financí

PID: MFCRCXELMZ
Č. j.: MF-3957/2022/3901-6
Počet listů: 5

Praha 17. května 2022

Daňový subjekt:

právně zastoupená

ROZHODNUTÍ

o nařízení přezkoumání rozhodnutí

Podnět obchodní společnosti

zastoupené

ze dne

2. února 2022 k nařízení přezkoumání rozhodnutí ministryně financí o prominutí daně z přidané hodnoty z důvodu mimořádné události č. j. MF-30457/2021/3901-2 ze dne 20. října 2021 jsem jako správce daně posoudil a v souladu s § 121 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, rozhodl takto:

**nařizuji přezkoumání rozhodnutí ministryně financí
s č. j. MF-30457/2021/3901-2 ze dne 20. října 2021.**

Odůvodnění

Dne 20. října 2021 vydala ministryně financí pod č. j. MF-30457/2021/3901-2 rozhodnutí o prominutí daně z přidané hodnoty z důvodu mimořádné události, kterým podle § 260 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), prominula osobám povinným přiznat nebo zaplatit daň z přidané hodnoty za vymezených podmínek daň z přidané hodnoty za dodání elektřiny nebo plynu, resp. při pořízení plynu z jiného členského státu a při jeho dovozu, a to z důvodu růstu cen těchto komodit (dále jen „napadené rozhodnutí“).

Dne 2. února 2022 obdrželo Ministerstvo financí podnět (ve smyslu § 121 odst. 4 daňového řádu) obchodní společnosti

[redacted] zastoupené [redacted]

(dále jen „daňový subjekt“), k nařízení přezkoumání napadeného rozhodnutí.

Daňový řád v souvislosti s rozhodnutím o prominutí daně nebo jejího příslušenství stanoví speciální režim pro aplikaci opravných prostředků, které v § 259 odst. 4 vylučuje, avšak nevylučuje aplikaci prostředků dozorčích, tedy nástrojů aktivovaných z moci úřední (*ex officio*). Je tak možné podat podnět na obnovu řízení či přezkoumání rozhodnutí ve smyslu § 117 a násl. daňového řádu, čehož právě daňový subjekt prostřednictvím svého podání využil.

Současně je vhodné konstatovat, že rozhodnutí o prominutí daně nebo jejího příslušenství podle § 260 daňového řádu je materiálně opatřením obecné povahy, které není právním předpisem ani rozhodnutím (akt smíšené povahy), k čemuž dospěla judikatura Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu, kdy materiální hledisko (jeho obsah) převažuje nad hlediskem formálním (označením aktu v zákoně). Důvodem jsou především shodné charakteristické znaky těchto institutů. Jedná se o jednostranný právní akt, který je (i) právně závazný, (ii) určený pro obecně vymezený okruh adresátů (v případě napadeného rozhodnutí osoby povinné přiznat nebo zaplatit daň z přidané hodnoty) a (iii) týká se konkrétního předmětu regulace (v případě napadeného rozhodnutí daně z přidané hodnoty u předmětných komodit za zdaňovací období listopad a prosinec 2021).

Nicméně právní úprava dozorčích prostředků v daňovém řádu explicitně nepočítá s tím, že bude přezkoumáváno opatření obecné povahy, a nemá pro takové přezkoumání speciální právní úpravu, která by reagovala na některé vlastnosti opatření obecné povahy, jimiž se takové rozhodnutí liší od rozhodnutí individuálního (konkrétně se jedná zejména o řešení otázek účinnosti rozhodnutí o nařízení přezkoumání, resp. rozhodnutí v přezkumném řízení ve vztahu k obecně vymezenému okruhu adresátů). Z tohoto důvodu lze v těchto specifických otázkách podpůrně poukázat na možnost analogicky (nikoliv subsidiárně, neboť subsidiárně není možné správní řád při správě daní použít) aplikovat ustanovení upravující pravidla pro přezkoumání opatření obecné povahy v přezkumném řízení podle § 174 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), a to i při vědomí společných základních zásad vyvěrajících z obecných principů právního státu, které daňový řád a správní řád sdílejí.

Právní úprava daňového řádu

Ustanovení § 260 daňového řádu upravuje hromadné (někdy také označované jako plošné) prominutí daně nebo příslušenství daně, tzv. generální pardon, podle něhož může ministr financí z moci úřední, pokud jde o daně, které spravují jím řízené správní orgány, zcela nebo částečně prominout daň nebo příslušenství daně. K uvedenému prominutí může dojít (i) z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, nebo (ii) při mimořádných, zejména živelních událostech, a to všem daňovým subjektům, jichž se důvod prominutí týká (nejedná se tedy o instrument založený na individuální bázi). Rozhodnutí o prominutí daně nebo příslušenství daně se podle § 260 odst. 3 daňového řádu zveřejňuje ve Finančním zpravodaji.

Příkladem využití této zákonné kompetence ministryně financí bylo i vydání napadeného rozhodnutí.

Odůvodnění rozhodnutí

Ministryně financí při vydávání napadeného rozhodnutí měla dbát na to, aby toto rozhodnutí splňovalo obecné požadavky, které daňový řád na rozhodnutí klade (zejména v § 101 a násl. a současně v § 260 daňového řádu).

Klíčový je v tomto ohledu především požadavek na řádné odůvodnění rozhodnutí (§ 102 odst. 2 daňového řádu), které je zárukou toho, že toto rozhodnutí bude přezkoumatelné, a to jak z pohledu dozoru, tak z pohledu správního či ústavního soudnictví. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí by v duchu recentní judikatury znamenala nezákonnost takového rozhodnutí.

Podle § 102 odst. 3 daňového řádu by v odůvodnění rozhodnutí příslušný správce daně měl uvést důvody výroku předmětného rozhodnutí.

Napadené rozhodnutí bylo vydáno podle § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu, tzn. z důvodu existence mimořádné události. Pojem „*mimořádná událost*“ daňový řád podrobněji nedefinuje (vyjma demonstrativního výčtu o jedné položce zahrnující „*živelní události*“). I z důvodu využití diskreční pravomoci ministryně financí při aplikaci tohoto neurčitěho právního pojmu měla být odůvodnění napadeného rozhodnutí věnována zvýšená pozornost.

U mimořádných událostí živelního typu, jejichž existence je obecně známa (jako jsou události typu epidemie koronaviru, povodní či tornáda), lze důvodně předpokládat, že existuje pomyslný společenský konsensus na tom, že takovou událost pod pojem mimořádné události lze subsumovat, a tudíž nepanují pochyby (zejména ze strany odborné veřejnosti) o možnosti prominutí daně a jejího příslušenství, které by měly následky takové události proporcionálně zmírnit. V takových případech zpravidla není třeba existenci této obecně známé mimořádné události zvláště detailně prokazovat. Naproti tomu v případech mimořádných událostí jiných, například některých událostí hospodářského typu, jejichž existence nemusí být bez dalšího zjevná a všeobecně nesporná, je třeba na míru podrobnosti prokázání existence takové mimořádné události klást v rámci odůvodnění rozhodnutí podle § 260 daňového řádu zvýšené nároky.

Vzhledem ke specifickému charakteru rozhodnutí podle § 260 daňového řádu rovněž platí, že součástí jeho odůvodnění by mělo být také konstatování vztahující se k respektování principu proporcionality vydávaného rozhodnutí, resp. konstatování ve vztahu k potřebnosti, vhodnosti, efektivitě či racionalitě daného opatření. Ministryně financí se tak měla v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí minimálně implicitně vypořádat s tím, proč považuje prominutí daně za nezbytné. Zodpovězena měla být též otázka, zda neexistují jiné (vhodnější) alternativy pro řešení daného problému, a to buď vůbec, anebo spojené se zásadními obtížemi (otázky časové naléhavosti, rizika vzniku dalších škod, rizika neúměrné administrativní zátěže daňových subjektů i orgánů veřejné moci atd.). Zejména tak mělo být posouzeno, zda není možné věc řešit legislativní cestou.

Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že ministryně financí prominula osobám povinným přiznat nebo zaplatit daň z přidané hodnoty za vymezených podmínek daň z přidané hodnoty vzniklou v listopadu a prosinci roku 2021 za dodání elektřiny nebo plynu, resp. při pořízení plynu z jiného členského státu Evropské unie a při jeho dovozu, a to z důvodu růstu cen těchto komodit. V tomto případě již při přípravě panovaly ze strany odborné veřejnosti pochyby o zjevné existenci mimořádné události, jejích dopadů, jakož i naplnění principu proporcionality, tudíž mělo i napadené rozhodnutí splňovat patřičné nároky na jeho

odůvodnění a s uvedenými otázkami se vypořádat, a to s mírou podrobnosti úměrné diskutabilnosti splnění podmínek pro jeho vydání.

Jakkoli byl (a i v současné době je) růst cen energií v některých případech a v krátkém časovém úseku značný, je nanejvýš žádoucí, aby obsahem napadeného rozhodnutí byl popis a odůvodnění skutečností, které ministryně financí, jakožto osoba odpovědná za vydání rozhodnutí, vzala při své správní úvaze v potaz. Zejména pak popis objektivně existující mimořádné události (mající negativní dopady na osoby povinné přiznat nebo zaplatit daň z přidané hodnoty), o něž lze opřít využití institutu hromadného prominutí daně. Takový popis však v odůvodnění rozhodnutí chybí. Pouze jasné deklarování toho, jaká událost a proč byla při vydávání uvedeného rozhodnutí považována za mimořádnou, může dostát požadavku na řádné odůvodnění rozhodnutí.

Součástí rozhodnutí by v popisovaném případě mělo být rovněž odůvodnění souladu s mezinárodními smlouvami (v kontextu § 5 odst. 1 daňového řádu), zejména evropským právem z hlediska jeho eurokonformity. Důvodem je zejména skutečnost, že daň z přidané hodnoty je daní harmonizovanou na úrovni Evropské unie, a tak ve svém důsledku vytváří funkční vnitřní trh a zabraňuje narušení hospodářské soutěže. Správce daně tak musí v odůvodnění rozhodnutí vysvětlit, zda rozhodnutí o prominutí daně je, nebo není v souladu s evropským právem, a jaké jsou důsledky této skutečnosti.

Podle § 122 odst. 1 daňového řádu přezkoumání rozhodnutí nařídí správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. S ohledem na skutečnost, že napadené rozhodnutí vydala ministryně financí (v souladu s § 10 odst. 1 a 2 ve spojení s § 260 odst. 1 daňového řádu), která nemá sobě nadřízený orgán, je možnost využít dozorčích prostředků (a vyřizovat případné podněty) svěřena současnému ministru financí (§ 122 odst. 2 daňového řádu). Z jeho strany tak může dojít ke změně či likvidaci nezákonných či jinak deficitních rozhodnutí.

Podle § 122 odst. 3 písm. c) bodu 1 daňového řádu lze přezkoumání rozhodnutí nařídit, pokud neuplynula lhůta 3 let ode dne právní moci tohoto rozhodnutí, jde-li o jiné rozhodnutí než podle § 122 odst. 3 písm. a) nebo b) daňového řádu. Napadené rozhodnutí bylo ve Finančním zpravodaji oznámeno s datem 20. října 2021, a tohoto dne nabylo tedy účinnosti (§ 101 odst. 5 daňového řádu). Proti tomuto rozhodnutí (jak již bylo uvedeno výše) nelze uplatnit opravné prostředky (§ 259 odst. 4 daňového řádu), takže jeho oznámením nabylo i právní moci (§ 103 odst. 1 daňového řádu). Podnět k přezkoumání napadeného rozhodnutí daňový subjekt podal dne 2. února 2022. Příslušná zákonná podmínka pro nařízení přezkoumání předmětného rozhodnutí je tak splněna.

Po předběžném posouzení důvodů, které daňový subjekt vedly k podání podnětu k přezkoumání napadeného rozhodnutí, ministr financí konstatuje, že ze strany ministryně financí došlo k nezákonnému vydání rozhodnutí o prominutí daně z přidané hodnoty z důvodu mimořádné události, neboť výrok tohoto rozhodnutí nebyl řádně odůvodněn. Rozhodnutí ministryně financí ze dne 20. října 2021 s č. j. MF-30457/2021/3901-2 je tak nezbytné podrobit přezkumnému řízení. Z těchto důvodů bylo rozhodnuto tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí.

V rámci přezkumného řízení může příslušný správce daně napadené rozhodnutí změnit (podle § 123 odst. 5 daňového řádu), a to např. změnou nedostatečného odůvodnění tohoto rozhodnutí (při zachování totožného výroku).

Pokud by správce daně v rámci přezkumného řízení dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí má být zrušeno (rovněž podle § 123 odst. 5 daňového řádu), měl by s ohledem na související zásah do legitimního očekávání a právní jistoty daňových subjektů (vzhledem k materiálnímu charakteru napadeného rozhodnutí jako opatření obecné povahy směřujícímu vůči obecně vymezenému okruhu adresátů), případně s ohledem na zásah do již nabytých práv, zvážit a v daném rozhodnutí explicitně řešit další konsekvence, zejména otázku, zda účinky tohoto zrušení nastávají *ex tunc* či *ex nunc*. V tomto ohledu by pak měl zřejmě analogicky použít § 174 odst. 2 správního řádu, podle kterého účinky rozhodnutí v přezkumném řízení nastávají ode dne jeho právní moci.

Vedle nyní podaného podnětu k přezkoumání napadeného rozhodnutí je zde rovněž obecná pravomoc správního soudu přezkoumávat rozhodnutí správních orgánů (v daném případě ministryně financí). Tudíž je potřeba sledovat vývoj v řízení o kasační stížnosti podané daňovým subjektem, zda již nebylo soudem rozhodnuto, a zohlednit případně tuto skutečnost ve smyslu § 121 odst. 2 daňového řádu.

Poučení

Nařízení přezkoumání rozhodnutí nemá vůči takto přezkoumávanému rozhodnutí odkladný účinek. Ustanovení § 123 odst. 4 daňového řádu, které odkladný účinek do doby oznámení rozhodnutí ve věci přiznává (s určitými výjimkami), je konstruován na případy nařízení přezkoumání individuálních rozhodnutí (nikoli rozhodnutí hromadných, materiálně opatření obecné povahy), a proto jeho použití na opatření obecné povahy nepřichází v úvahu.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat rozklad ve lhůtě 30 dnů ode dne jeho doručení. Rozklad je nepřipustný, směřuje-li pouze proti odůvodnění tohoto rozhodnutí. Správcem daně příslušným k rozhodnutí o rozkladu je ministr financí. Rozklad nemá odkladný účinek (§ 108 odst. 2 a 3, § 109 odst. 1, 3 až 5 a § 114 odst. 1 daňového řádu).



Ing. Zbyněk Stanjura
ministr financí