

# Finanční zpravodaj

MINISTERSTVO FINANCÍ

ISSN 2464-5540

---

Ročník: LVI

V Praze dne 23. června 2022

Částka 10

---

14. Rozhodnutí o prominutí daně z přidané hodnoty z důvodu mimořádné události...2

14



**Ing. Zbyněk Stanjura**  
ministr financí

PID: MFCRCXGQAG  
Č. j.: MF-15161/2022/3901-2

## **ROZHODNUTÍ**

### **o prominutí daně z přidané hodnoty z důvodu mimořádné události**

Ve věci přezkumného řízení zahájeného vydáním rozhodnutí podle § 121 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), č. j. MF-3957/2022/3901-6 ze dne 17. 5. 2022, kterým jsem nařídil přezkoumání rozhodnutí ministryně financí o prominutí daně z přidané hodnoty z důvodu mimořádné události č. j. MF-30457/2021/3901-2 ze dne 20. 10. 2021, jsem rozhodl podle § 123 odst. 5 a § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu,

#### **takto:**

rozhodnutí ministryně financí č. j. MF-30457/2021/3901-2 ze dne 20. 10. 2021 se zrušuje s právními účinky ode dne právní moci tohoto rozhodnutí.

Toto rozhodnutí je oznámeno podle § 260 odst. 3 daňového řádu zveřejněním ve Finančním zpravodaji a nabývá účinnosti dnem oznámení.

#### **Odůvodnění:**

Dne 17. 5. 2022 jsem jako k tomu příslušná osoba podle § 122 odst. 2 daňového řádu vydal rozhodnutí č. j. MF-3957/2022/3901-6, kterým jsem na základě vnějšího podnětu z moci úřední podle § 121 odst. 1 daňového řádu nařídil přezkoumání rozhodnutí č. j. MF-30457/2021/3901-2 ze dne 20. 10. 2021, jímž ministryně financí podle § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu 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, z důvodu mimořádné události spatřované v růstu cen těchto komodit. Po předběžném posouzení věci jsem došel k závěru, že rozhodnutí č. j. MF-30457/2021/3901-2 ze dne 20. 10. 2021 bylo vydáno v rozporu s § 102 odst. 2 daňového řádu spočívajícím v nedostatečném odůvodnění výroku předmětného rozhodnutí, zejména ve vztahu k naplnění podmínek pro subsumování dané situace pod neurčitý právní pojem „mimořádné události“, jakož i co se týče proporcionality zvoleného způsobu řešení a jeho souladu s právem Evropské unie. Těmito důvody nařízení

přezkoumání rozhodnutí jsem při vedení přezkumného řízení vázán (§ 123 odst. 3 daňového řádu).

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 přezkoumávaného rozhodnutí č. j. MF-30457/2021/3901-2 ze dne 20. 10. 2021 osoby povinné přiznat nebo zaplatit daň z přidané hodnoty) a (iii) týká se konkrétního předmětu regulace (v případě přezkoumávaného rozhodnutí daně z přidané hodnoty u předmětných komodit za zdaňovací období listopad a prosinec 2021).

Právní úprava dozorčích prostředků v daňovém řádu explicitně nepočítá s tím, že bude přezkoumáváno rozhodnutí o prominutí daně nebo jejího příslušenství podle § 260 daňového řádu, a nemá pro takové přezkoumání speciální právní úpravu, která by reagovala na některé vlastnosti takového rozhodnutí, jakožto opatření obecné povahy, jimiž se 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 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), při správě daní použít] aplikovat ustanovení upravující pravidla pro přezkoumání opatření obecné povahy v přezkumném řízení podle § 174 odst. 2 správního řádu, a to i při vědomí společných základních zásad vyvěrajících z obecných principů právního státu, které daňový řád a správní řád sdílejí.

Podle § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu může ministr financí rozhodnout o prominutí daně nebo jejího příslušenství mimo jiné z důvodu mimořádných, zejména živelných událostí. Ačkoliv pojem „mimořádná událost“ daňový řád podrobněji nedefinuje (vyjma demonstrativního výčtu o jedné položce zahrnující „živelní události“), lze při hledání jeho významu a obsahu vyjít z následujících kritérií.

Pojem „mimořádná událost“ je složeninou dvou slov. Pojem „událost“ z pohledu právní teorie ukazuje na tzv. právní událost, neboli mimovolní právní skutečnost, která nastává objektivně (bez projevu vůle účastníků právního vztahu), přičemž zde existuje vůle zákonodárce, aby s touto událostí byly spojeny určité právní následky (v daném případě možnost prominout daň či příslušenství daně). Mimořádnou událostí tudíž není určité mimořádné jednání daňových subjektů, správců daně ani ministra financí, coby účastníků daného právního vztahu. Pojem „mimořádná“ ukazuje na událost, která je vzácná, neobvyklá, dopředu nepředvídatelná. Jsou proto vyloučeny události, které se periodicky opakují, a tedy je lze předem časově ukotvit, v důsledku čehož se jim lze předem přizpůsobit úpravou daňového zákona.

Určitým pomocným vodítkem pro hledání všeobecného významu daného pojmu je pomyslný společenský konsensus na tom, že určitá událost je událostí mimořádnou. 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.

Naproti tomu v případech událostí hospodářského typu, jakou je např. výrazné a neočekávané zdražení určité komodity, existence mimořádné události bez dalšího zjevná a všeobecně nesporná není (a ze strany odborné veřejnosti byly v dané souvislosti již před vydáním přezkoumaného rozhodnutí vyjádřeny pochyby). Takové jevy sice mohou mít ve svém důsledku závažné dopady do majetkové situace daňových subjektů, avšak obvykle zde chybí prvek bezprostředního, akutního ohrožení, který lze považovat za pojmový znak „mimořádné události“ dle § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

S ohledem na implicitní princip jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu, dle kterého by stejným pojmům pokud možno neměl být přisuzován odlišný význam, je dále třeba zkoumat pojem „mimořádná událost“ z pohledu jeho použití v jiných právních předpisech.

Tak např. podle § 2 písm. b) zákona č. 239/2000 Sb., o integrovaném záchranném systému a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů, se mimořádnou událostí rozumí „škodlivé působení sil a jevů vyvolaných činnostmi člověka, přírodními vlivy, a také havárie, které ohrožují život, zdraví, majetek nebo životní prostředí a vyžadují provedení záchranných a likvidačních prací“. Daný pojem je tak používán zpravidla ve spojení s živelnými pohromami, závažnými haváriemi, katastrofami či nehodami. Může být příčinou některých negativních následků (stavů), jako je například tíživá životní situace obyvatelstva, nikoli však jejich nedílnou součástí. Jinými slovy, určitý negativní stav může mít více příčin, než jen mimořádnou událost. Danému pojmu by tak neměl být extenzivně přisuzován širší význam v duchu předpokladu, že za každým negativním stavem obyvatelstva lze najít mimořádnou událost. Například tíživou ekonomickou či sociální situaci části obyvatelstva, která nebyla způsobena žádnou mimořádnou událostí, nýbrž cyklickým vývojem ekonomiky, nelze řešit prostřednictvím hromadného prominutí daně.

Uvedené lze ilustrovat na použití daného pojmu v zákoně č. 355/2014 Sb., o působnosti orgánů Celní správy České republiky v souvislosti s vymáháním práv duševního vlastnictví, ve znění pozdějších předpisů, kde je v § 43 odst. 3 stanoveno: „Humanitárními účely se pro účely tohoto zákona rozumí zejména zajišťování základních potřeb obyvatelstva, které se ocitlo v tíživé životní situaci nebo bylo postiženo mimořádnou událostí.“ Zákon oba pojmy staví vedle sebe s tím, že mohou nastat současně, ale i odděleně (což implikuje použití slučovací spojky „nebo“).

Lze uzavřít, že komparace s použitím pojmu „mimořádná událost“ v ostatních právních předpisech tenduje spíše k restriktivnímu výkladu, podle něhož by za mimořádné události měly být považovány živelní pohromy, katastrofy, epidemie či závažné nehody a havárie (zpravidla ekologického či průmyslového charakteru). Naopak v případě událostí či stavů ryze ekonomického či hospodářského charakteru (vysoká inflace, výkyv cen komodit apod.) se daný pojem explicitně nepoužívá.

Spíše restriktivní výklad neurčitého právního pojmu „mimořádná událost“ byl přitom zastáván i v dosavadní správní praxi Ministerstva financí, resp. ministra financí a v případech ekonomického charakteru nebylo naplnění podmínek pro vydání rozhodnutí dle § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu shledáváno. Naopak lze poukázat např. na mediálně známou kauzu klientů advokáta Vlasáka, v níž Ministerstvo financí dospělo k závěru, že za mimořádnou událost nelze považovat nemožnost uhradit daň z důvodu odcizení či zpronevěry finančních prostředků, a to ani v případě postižení většího množství daňových subjektů. Pokud by mělo dojít k posunu takto nastavené správní praxe a výkladu, bylo by v souladu se zásadou legitimního očekávání následně možné dovozovat nezbytnost vydání generálního pardonu i v mnoha jiných případech ekonomického vývoje s finančními dopady na schopnost daňových subjektů plnit své daňové povinnosti.

Na základě výše uvedeného jsem po provedení přezkumného řízení shledal, že nárůst cen plynu a elektřiny na trzích s těmito komoditami v druhé polovině roku 2021 nenaplnuje beze zbytku znaky mimořádné události podle § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

Nad rámec tohoto závěru lze dodat, že i v případě existence mimořádné události by bylo nezbytné dále posoudit proporcionalitu, tj. potřebnost, vhodnost, efektivitu a racionalitu přezkoumávaného rozhodnutí, a zvážit, zda neexistují jiné vhodnější alternativy pro řešení daného problému. Zde je možné konstatovat, že s ohledem na ústavní princip stanovení (a tedy i rušení) daní pouze zákonem by plošné prominutí daně či jejího příslušenství aktem exekutivního orgánu (ministra financí) mělo nastoupit pouze tam, kde řešení dané situace nelze dosáhnout změnou zákona.

Přitom je třeba zohlednit i institut stavu legislativní nouze dle § 99 odst. 1 zákona č. 90/1995 Sb., o jednacím řádu Poslanecké sněmovny, ve znění pozdějších předpisů. Dle citovaného ustanovení „za mimořádných okolností, kdy jsou zásadním způsobem ohrožena základní práva a svobody občanů nebo bezpečnost státu nebo kdy státu hrozí značné hospodářské škody, vyhlásí předseda Sněmovny na návrh vlády stav legislativní nouze na určitou dobu. Sněmovna může stav legislativní nouze zrušit nebo omezit dobu, na niž byl vyhlášen.“ Z uvedeného je patrné, že v případě výskytu „mimořádných okolností“ je možné významným způsobem urychlit legislativní proces a dosáhnout tak v relativně krátkém časovém horizontu změny zákona.

Nedávným příkladem z oblasti daňového práva je série jednorázových zákonů o kompenzačním bonusu, který byl coby vratka daně vyplácen podnikatelům a některým dalším subjektům jako kompenzace dopadů epidemie a na ni navazujících opatření státních orgánů.

Zákonodárce, který je suverénem v oblasti zavádění, změny a rušení daní a jejich příslušenství, tak má k dispozici nástroj, kterým může v relativně krátké době docílit potřebné změny, byť si lze představit situaci využití jiné než zákonné cesty po dobu, než dojde k přijetí zákona. Tato změna může být trvalého, dočasného či jednorázového charakteru. Pravomoc ministra financí, kterou mu zákonodárce svěřil, by se z logiky věci neměla dostat do střetu nebo politické konkurence s tímto institutem. Mělo by jít o doplněk, který je aktivován v situaci, jež vyžaduje spíše operativní zacílení a u kterého lze předpokládat celospolečenskou a politickou shodu na jeho použití. Neměl by se tak v zásadě dostat do ostré názorové kolize s představiteli nevládní opozice ani do kolize s názory ostatních členů vlády. V situaci, kdy na řešení určité situace existují dva silné protichůdné názory, by o výsledku měla rozhodnout parlamentní většina, nikoli ministr financí prostřednictvím správního rozhodnutí.

Zároveň se v dané situaci významného navýšení cen plynu a elektřiny a disproportního dopadu tohoto nárůstu na různé subjekty (v odůvodnění přezkoumávaného rozhodnutí se argumentuje zejména tzv. energetickou chudobou u nízko příjmových domácností) jeví jako vhodnější i účinnější řešení individuálními opatřeními v oblasti sociálního zabezpečení.

Lze tedy konstatovat, že i kdyby se v dané situaci podařilo dovodit existenci mimořádné události ve smyslu § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu, jeví se zvolené řešení vydání přezkoumávaného rozhodnutí bývalou ministryní financí jako disproportionální.

Součástí přezkoumání rozhodnutí č. j. MF-30457/2021/3901-2 ze dne 20. 10. 2021 je i posouzení otázky jeho souladu s právem Evropské unie. Podle směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „Směrnice“), mohou členské státy u stanovených plnění, mezi která patří též dodání

plynu a elektřiny, uplatňovat jednu či dvě snížené sazby daně. Tyto snížené sazby nesmějí být nižší než 5 %.

Před vydáním rozhodnutí č. j. MF-30457/2021/3901-2 ze dne 20. 10. 2021 byla na unijní úrovni projednávána tzv. sazbová novela Směrnice a Česká republika opakovaně vznášela požadavek na možnost aplikovat osvobození od daně na elektřinu a plyn. Tento požadavek se neseťkal s podporou dalších členských států. Ani po přijetí směrnice, která reviduje úpravu sazeb daně z přidané hodnoty, tak není možné na dodání plynu a elektřiny aplikovat osvobození od daně.

Rozpor rozhodnutí č. j. MF-30457/2021/3901-2 ze dne 20. 10. 2021 s unijním právem by ovšem nebyl zhojen, ani kdyby bylo došlo k přijetí předmětných návrhů České republiky. V rámci přezkoumání rozhodnutí se postupuje podle právního stavu platného a účinného v den vydání přezkoumávaného rozhodnutí a žádné další aktivity ve vztahu k příslušným autoritám Evropské unie směřující k vyjednání výjimky či tolerantního přístupu nejsou pro toto posouzení relevantní. Zatímco u zákona, který je v rozporu s právem Evropské unie, lze do jisté míry docílit jeho zpětného zhojení (pozdějším vyjednáváním výjimky či tolerance), tak u rozhodnutí správního orgánu, resp. opatření obecné povahy, takový postup možný není.

Je tedy možné uzavřít, že prominutí daně z přidané hodnoty, tedy faktické osvobození od daně, je v rozporu s právem Evropské unie.

Ze všech výše uvedených důvodů jsem podle § 123 odst. 5 daňového řádu ve spojení s § 121 odst. 1 daňového řádu shledal, že rozhodnutí č. j. MF-30457/2021/3901-2 ze dne 20. 10. 2021 bylo vydáno v rozporu s právním předpisem, zejména s § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu.

Jelikož pro vydání původního rozhodnutí č. j. MF-30457/2021/3901-2 ze dne 20. 10. 2021 nebyly dány zákonné podmínky, nezbyvá mi než toto rozhodnutí postupem podle § 123 odst. 5 daňového řádu zrušit.

Jak již bylo uvedeno výše, je rozhodnutí o prominutí daně nebo jejího příslušenství podle § 260 daňového řádu materiálně opatřením obecné povahy. V právní úpravě tohoto institutu obsažené ve správním řádu bylo specifikum legitimního očekávání konkrétně neurčeného, potencionálně početného okruhu adresátů zákonodárcem zohledněno v § 174 odst. 2 správního řádu, podle kterého účinky rozhodnutí o přezkoumání opatření obecné povahy v přezkumném řízení nastávají ode dne jeho právní moci. Proto jsem dospěl k závěru, že je namíste citované ustanovení analogicky vztáhnout i na obdobnou situaci přezkumného řízení vedeného o rozhodnutí podle § 260 daňového řádu.

Ve prospěch zrušení rozhodnutí č. j. MF-30457/2021/3901-2 ze dne 20. 10. 2021 s právními účinky ode dne právní moci rozhodnutí v přezkumném řízení svědčí i skutečnost, že toto rozhodnutí u obecně vymezeného, blíže neurčeného okruhu osob – poplatníků daně z přidané hodnoty, kterým nebyla za dodání elektrické energie nebo plynu v rozhodném období ze strany dodavatelů těchto komodit účtována daň z přidané hodnoty, vyvolalo legitimní očekávání, že si v důsledku prominutí pořizují elektřinu nebo plyn za cenu bez daně a že daň nebude uplatněna ani dodatečně. Zrušení přezkoumávaného rozhodnutí ex tunc, se zpětnými účinky ke dni jeho vydání, by tedy znamenalo závažný zásah do již nabytých práv a právní jistoty dotčených subjektů - plátců i poplatníků daně z přidané hodnoty. Takový postup by též ve svém důsledku vedl k neúměrné administrativní zátěži na straně Finanční správy České republiky i plátců daně, neboť předmětné rozhodnutí o prominutí daně již bylo zkonsumováno a bylo by nutné individuálně doměřovat daň vysokému počtu daňových subjektů. Vzhledem k tomu, že se nejednalo o opatření zjevně excesivní (např. určené pro

úzkou nespravedlivě privilegovanou skupinu daňových subjektů), nebyl by takový postup ve veřejném zájmu.

S ohledem na uvedené zrušuji rozhodnutí č. j. MF-30457/2021/3901-2 ze dne 20. 10. 2021 s právními účinky ex nunc, tj. ode dne právní moci rozhodnutí v přezkumném řízení.

V předmětné věci se i v případě nového rozhodnutí vydaného po provedení přezkumného řízení dle § 123 odst. 5 daňového řádu jedná o rozhodnutí ve věci prominutí daně ve smyslu § 259 odst. 4 daňového řádu, proti kterému nelze uplatnit opravné prostředky. Rozhodnutí proto nabývá právní moci dnem oznámení (§ 103 odst. 1 ve spojení s § 101 odst. 5 daňového řádu).

**Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky (§ 259 odst. 4 daňového řádu).

**Ing. Zbyněk Stanjura, v. r.**  
ministr financí

**Vydavatel:** Ministerstvo financí, Letenská 15, 118 10 Praha 1 – Malá Strana,  
IČ: 00006947

**Redakce:** Eva Lepšíková, tel.: 257 044 241, e-mail: [eva.lepsikova@mfcz.cz](mailto:eva.lepsikova@mfcz.cz)

ISSN 2464-5540

Evid. č. MK ČR: E 18632