



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Marka Bedřicha, soudce Mgr. Marka Zimy a soudkyně JUDr. Jitky Hroudové v právní věci

žalobců: a) J. J.
b) K. J.
oba bytem P.
oba zastoupeni advokátem Mgr. Janem Špačkem
sídlem Dobrovského 1303/13, 170 00 Praha 7

proti

žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**
sídlem Štěpánská 619/28, 111 21 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného z 6. 11. 2020, čj. 8189983/20/2005-70462-111401,

takto:

- I. Ruší se rozhodnutí žalovaného z 6. 11. 2020, čj. 8189983/20/2005-70462-111401, a věc se mu vrací k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobcům náhradu nákladů řízení ve výši 18 730 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku, k rukám jejich zástupce, advokáta Mgr. Jana Špačka.
- III. Soud vyzývá žalobkyni b), aby do 15 dnů od doručení tohoto rozsudku zaplatila soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč v kolcích na připojeném tiskopise, nebo na účet soudu – číslo účtu 3703-2928021/0710 (Česká národní banka), variabilní symbol 1139000121.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a žalobní argumentace

1. Žalobci se podanou žalobou domáhají zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým zamítl jejich žádost o prominutí příslušenství daně z nabytí nemovitých věcí.
2. Žalobci koupili pozemek s rozestavěnou stavbou a podali daňové přiznání s nulovou daňovou povinností, neboť vycházeli z informace Generálního finančního ředitelství. Na základě výzvy žalovaného k odstranění pochybností však zjistili, že se na ně výjimka pro rozestavěné stavby nevztahuje. Proto podali nové daňové přiznání a daň uhradili. Žalovaný jim následně doměřil úrok z prodlení ve výši 94 050 Kč a žalobci požádali o jeho prominutí.
3. Napadené rozhodnutí je dle žalobců nepřezkoumatelné, neboť se nevypořádává s důvody, které uvedli v žádosti o prominutí. Rozhodnutí se zabývá pouze tím, zda byly naplněny důvody pro prominutí stanovené v pokynu Generálního finančního ředitelství GFŘ-D-21, které jsou ovšem pouze demonstrativní. Takové odůvodnění nesplňuje zákonné požadavky.

II. Vyjádření žalovaného

4. Žalovaný ve vyjádření zrekapituloval průběh daňového řízení. Poukázal na to, že žalobci odůvodnili žádost o prominutí shodně jako své odvolání proti platebnímu výměru na úrok z prodlení. Odvolací finanční ředitelství změnilo platební výměr pouze v doplnění solidárního poplatníka – žalobkyně b).
5. K napadenému rozhodnutí uvedl, že je nesprávně opřeno o pokyn GFŘ-D-21, neboť v době rozhodnutí byl již účinný pokyn GFŘ-D-45. Obsahově jsou však pokyny podobné a ani pokyn GFŘ-D-45 neobsahuje důvody, kterých se dovolávají žalobci. Generální finanční ředitelství v pokynu taxativně vymezilo situace, které jsou ospravedlnitelným důvodem ve smyslu § 259b odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu. Tento pokyn je interním předpisem, který zakládá závaznou správní praxi žalovaného. Vázanost správního orgánu vlastní správní praxí vyplývá ze zákazu libovůle a neodůvodněné nerovného zacházení.
6. Důvody uvedené žalobci neodůvodňují prominutí příslušenství daně, neboť se týkají samotné daňové povinnosti, nezávazné informace na webových stránkách či výše úroku, který je ovšem kogentně stanoven právním předpisem. Žádný z těchto důvodů není ospravedlnitelným důvodem prodlení, proto nebylo možné žádosti žalobců vyhovět. Žalovaný posoudil všechny důvody uvedené v předchozím pokynu. V novém pokynu přibýly čtyři nové důvody, ani ty však nedopadají na situaci žalobců. Žalovaný nemusel hodnotit ekonomické a sociální poměry žalobců a četnost porušování povinností při správě daní, neboť ty se hodnotí teprve v případě, že existuje ospravedlnitelný důvod prodlení.
7. Žalovaný závěrem uvedl, že ačkoliv napadené rozhodnutí nebylo precizně odůvodněno, není nezákonné. Navrhl proto, aby soud žalobu zamítl.

III. Replika žalobců

8. Žalobci v replice k vyjádření žalovaného zopakovali svoji žalobní argumentaci a zdůraznili, že pokyn GFŘ nemůže obsahovat taxativní výčet ospravedlnitelných důvodů. Přezkoumání i těch důvodů, které nejsou v pokynu uvedeny, není projevem libovůle. Žalovaný má naopak povinnost se vždy zabývat konkrétními okolnostmi posuzované věci. Žalobci proto setrvali na svém procesním návrhu.

IV. Obsah správního spisu

9. Ze spisového materiálu soud zjistil následující podstatné skutečnosti.
10. Žalobci koupili v dubnu 2018 v katastrálním území X pozemek s rozestavěnou stavbou. Základ daně z nabytí nemovitých věcí stanovili v daňovém přiznání na 0 Kč.
11. Správce daně 27. 2. 2020 zaslal žalobcům výzvu k odstranění pochybností, neboť měl za to, že žalobci nemají nárok na osvobození od daně. Žalobci daňové přiznání 16. 3. 2020 opravili v souladu s názorem správce daně a daň stanovili na 404 872 Kč. Na tuto částku následně vydal správce daně platební výměr a žalobci ji uhradili.
12. Zároveň správce daně vydal platební výměr na úrok z prodlení ve výši 94 050 Kč, neboť žalobci daň z nabytí nemovitých věcí neuhradili v den splatnosti. Proti tomuto platebnímu výměru se žalobci odvolali a požádali o prominutí úroku z prodlení. Svoji žádost odůvodnili tím, že jednali v dobré víře ve výklad zákona uvedený na stránkách Generálního finančního ředitelství. O nesprávnosti tohoto výkladu se žalobci dozvěděli až výzvou k odstranění pochybností z 27. 2. 2020, tedy po 18 měsících od vzniku daňové povinnosti. Žalobci dále uvedli, že nemovitost koupili za účelem rodinného bydlení, nabyli ji krátce po zpřísnění podmínek pro osvobození od daně a příslušenství jim správce daně vyměřil v době, kdy se celá daňová povinnost ruší. Zároveň poukázali na obdobné problémy, které v praxi činil výklad existence daňové povinnosti u prvního úplatného nabytí bytu v rodinném domě.
13. Žalovaný napadeným rozhodnutím žádost o prominutí příslušenství daně zamítl. V odůvodnění odkázal na pokyn GFŘ-D-21 a postupoval dle něj. Vyjmenoval devět situací, které jsou dle pokynu ospravedlnitelným důvodem prodlení, a uzavřel, že v případě žalobců nedošlo k prodlení z ospravedlnitelného důvodu. Ke skutečnostem, o které žalobci opírali svou žádost, se nijak nevyjádřil, ani je v odůvodnění nezmínil.
14. O odvolání proti výměru rozhodlo Odvolací finanční ředitelství 24. 11. 2020 tak, že pouze doplnilo označení příjemce rozhodnutí o žalobkyni b) jako solidárního poplatníka daně.
15. Součástí spisového materiálu, který žalovaný soudu zaslal, byl také pokyn GFŘ-D-45 k promíjení příslušenství daně. Ten v části III. 3. A vyjmenovává ospravedlnitelné důvody prodlení a zároveň uvádí, že jde o demonstrativní výčet.

V. Posouzení věci soudem

16. Ve věci samé přezkoumal soud napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů [§ 75 odst. 2 věta první zákona č. 150/2002, soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“)] a vycházel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
17. Žaloba byla podána včas a oprávněnými osobami. Napadené rozhodnutí v záhlaví sice zmiňuje pouze žalobce a), nicméně z tvrzení účastníků i správního spisu vyplývá, že aktivní legitimaci k podání žaloby má i žalobkyně b).

18. Dle § 1 odst. 1 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, je poplatníkem daně nabyvatel vlastnického práva k nemovité věci. Dle § 30 odst. 1 zákonného opatření jsou poplatníci, u kterých nelze určit velikost jejich podílů, povinni plnit daňovou povinnost společně a nerozdílně. Na takové poplatníky se hledí jako by měli společnou daňovou povinnost a nezvolí-li si společného zmocněnce, je jejich společným zástupcem ten, který první podal daňové přiznání (§ 30 odst. 2 a 3 zákonného opatření). Daňové přiznání podal žalobce a) a žalobkyni b) v něm označil jako solidárního poplatníka. K podání žaloby jsou proto aktivně legitimováni oba.
19. Žaloba je důvodná, neboť rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné.
20. Pro rozhodnutí ve věci je podstatný vztah mezi pokynem GFŘ a § 259b a 259c daňového řádu a otázka, jakými důvody se měl žalovaný při posouzení žádosti o prominutí zabývat.
21. Příslušenství daně lze prominout na základě žádosti daňového subjektu nebo z moci úřední (§ 259 odst. 1 daňového řádu). O prominutí úroku z prodlení může daňový subjekt požádat, pokud uhradil daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl (§ 259b odst. 1 daňového řádu). Správce daně může úrok z prodlení prominout, pokud k prodlení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit (§ 259b odst. 2 daňového řádu). Prominutí není možné, pokud daňový subjekt porušil v posledních 3 letech závažným způsobem daňové předpisy nebo účetní právní předpisy (§ 259c odst. 2 daňového řádu). Při posouzení žádosti správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 daňového řádu).
22. Úprava prominutí úroku z prodlení kombinuje v § 259b odst. 2 daňového řádu správní uvážení (správce daně *může* prominout) a neurčitý právní pojem (důvody prodlení musí být *ospravedlnitelné s ohledem na konkrétní případ*).
23. Správní uvážení může soud přezkoumat pouze v tom směru, zda nevybočilo z mezí a hledisek stanovených zákonem, zda je v souladu s pravidly logického usuzování, zda správní orgán správního uvážení nezneužil, či nepřekročil jeho meze a zda premisy úsudku správního orgánu byly zjištěny řádným procesním postupem (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 4. 2. 2021, čj. 7 Afs 314/2019-21, bod 43 až 45). Výklad neurčitých právních pojmů a jejich aplikace na konkrétní případ však podléhá soudnímu přezkumu v plném rozsahu (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 22. 4. 2014, čj. 8 As 37/2011-154, č. 3073/2014 Sb. NSS, bod 15 a 24).
24. Výklad neurčitých právních pojmů mohou správní orgány v rámci své hierarchie cizelovat a usměrňovat formou interních normativních aktů. Tento postup je v jistém ohledu i žádoucí, neboť tím správní orgány za účelem jednotné rozhodovací praxe vymezují, jaké situace obecně naplňují neurčitý právní pojem a jaké ne. Zveřejněním interních pokynů pak zpřístupňují svůj náhled veřejnosti (zde daňovým subjektům), která může legitimně očekávat, že budou jejich případy posuzovány v souladu s metodikou vyjádřenou v interním normativním aktu. V tomto ohledu lze souhlasit s žalovaným, že porušení pokynu GFŘ (ve smyslu rozhodnutí v rozporu s ním) by mohlo být porušením zákazu libovůle a neodůvodněným nerovným zacházením. Tento závěr se uplatní v případech, kdy by finanční úřad neprominul příslušenstvím tam, kde dle pokynu prominout má, nebo by naopak prominul příslušenství tam, kde dle pokynu nesmí. Posuzovaná věc je ovšem odlišná, neboť důvody uváděné žalobci nejsou v interním pokynu vůbec zmíněny.

25. Výklad neurčitého právního pojmu vnitřním předpisem nemůže nikdy postihnout všechny myslitelné situace. Ostatně proto zákonodárce neurčité právní pojmy používá, neboť jejich obsah, rozsah a aplikace se mohou případ od případu měnit a zákonodárce jejich použitím vytváří prostor veřejné správě, aby zhodnotila, zda konkrétní situaci lze podřadit pod daný pojem. Nahrazení neurčitého právního pojmu v zákoně taxativním výčtem ve vnitřním předpise není možné, neboť množina případů, které neurčitý právní pojem pokrývá, je nutně otevřená. Výčet případů v pokynu GŘ je proto demonstrativní a v zásadě nerozhodný pro zodpovězení otázky, zda důvod, který není v pokynu vůbec zmíněn, naplňuje znaky *důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit* (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu z 31. 7. 2020, čj. 5 Afs 245/2019-38, bod 20, a Krajského soudu v Ostravě z 19. 12. 2019, čj. 64 Af 10/2019-28, bod 13).
26. Rozhodnutí správce daně má být v souladu s § 102 odst. 3 daňového řádu odůvodněno tak, že v něm správce daně uvede důvody výroku a způsob, jakým se vypořádal s námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí. V posuzované věci to znamená, že žalovaný byl povinen posoudit jednotlivé okolnosti uváděné žalobci bez ohledu na to, že nejsou uvedeny v pokynu, a následně přezkoumatelným způsobem vysvětlit, z jakých důvodů má za to, že naplňují nebo nenaplňují podmínky dle § 259 odst. 2 daňového řádu.
27. Soud musí mít možnost přezkoumat, zda interpretace a aplikace neurčitého právního pojmu správním orgánem je v souladu se zákonem, jaké podklady pro své rozhodnutí k tomu správní orgán soustředil, zda tak učinil v rozsahu, který mu umožnil ve věci správně rozhodnout, a zda jeho zjištění nejsou v logickém rozporu s těmito podklady. Jestliže takový přezkum možný není, je rozhodnutí pro nedostatek důvodů nepřezkoumatelné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu z 18. 6. 2015, čj. 9 As 12/2014-86, bod 43 a judikatura tam citovaná).
28. Žalovaný své povinnosti rozhodnutí řádně odůvodnit nedostál. Z napadeného rozhodnutí je sice zřejmé, že žalovaný dospěl k závěru, že důvody uváděné žalobci nejsou podřaditelné pod žádný z důvodů uvedených v pokynu GŘ, takový závěr však s ohledem na výše uvedené není dostatečný. Žalovaný se posouzením ospravedlnitelnosti důvodů uvedených v žádosti nijak nezabýval a komplexní úvahu vycházející z konkrétních okolností posuzovaného případu redukoval na provedení jednoduchého algoritmu. Takový postup však není přijatelnou interpretací a aplikací neurčitého právního pojmu.
29. Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, proč žalovaný žádost zamítl a proč důvody uváděné žalobci považuje za nedostatečné. Absentující úvahu správního orgánu o ospravedlnitelnosti důvodů, které uváděli žalobci, nemůže nahradit správní soud (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 4. 2. 2010, čj. 7 Afs 1/2010-53), ani sám žalovaný ve vyjádření k žalobě (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu z 19. 12. 2008, čj. 8 Afs 66/2008-71, a z 28. 1. 2009, čj. 1 As 110/2008-99). S ohledem na výše uvedené je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

VI. Závěr a náklady řízení

30. Žalovaný nerozhodl přezkoumatelně o žádosti žalobců o prominutí příslušenství daně. Soud proto napadené rozhodnutí výrokem I. zrušil postupem dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., aniž by ve věci nařizoval jednání, a zároveň věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení dle § 78 odst. 4 s. ř. s. V něm je žalovaný dle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem zdejšího soudu, že při posouzení žádosti o prominutí úroku z prodlení je nutné, aby se správce daně

zabýval konkrétními důvody každé jednotlivé žádosti, přičemž není možné vycházet pouze z důvodů demonstrativně uvedených v pokynu GŘ.

31. O nákladech řízení rozhodl soud výrokem II. podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žalobcům, kteří byli ve věci plně úspěšní, přiznal právo na náhradu nákladů řízení.
32. Náklady žalobců sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 6 000 Kč [žalobkyni b) soud poplatek doměřil výrokem III. tohoto rozsudku – viz níže] a odměny za zastupování advokátem. Ten ve věci učinil dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a podání žaloby), za které mu náleží částka 3 100 Kč/úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5. vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu]. Vzhledem k tomu, že advokát zastupoval dvě osoby, náleží mu dle § 12 odst. 4 advokátního tarifu za každého z žalobců odměna snížená o 20 %. Zástupci žalobců dále náleží náhrada hotových výdajů dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve výši 300 Kč/úkon a náhrada daně z přidané hodnoty dle § 57 odst. 2 s. ř. s. ve výši 21 %, jejíž je zástupce žalobců plátcem. Celkem tedy náleží žalobcům na náhradě nákladů řízení částka ve výši 18 730 Kč $[(2 \cdot 3100 \cdot 0,8 \cdot 2 + 2 \cdot 300) \cdot 1,21 + 6000]$. Soud nepřiznal žalobcům náhradu nákladů za podanou repliku, neboť je k podání repliky nevyzval.
33. Lhůta k platbě náhrady nákladů řízení je stanovena podle § 160 odst. 1 v části věty za středníkem o. s. ř., místo plnění podle § 149 odst. 1 o. s. ř.; oboje ve spojení s § 64 s. ř. s.
34. Výrokem III. vyzval soud žalobkyni b) k zaplacení soudního poplatku dle položky 18 bod 2 písm. a) Sazebníku soudních poplatků, který je přílohou k zákonu č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích. Žalobci byli doposud vyzváni společně pouze k zaplacení poplatku ve výši 3 000 Kč, který uhradil žalobce a). Vzhledem k tomu, že podaná žaloba je společným návrhem dle § 33 odst. 8 s. ř. s., vystupuje každý z účastníků samostatně, a každý z účastníků je proto povinen zaplatit i zvlášť soudní poplatek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu z 10. 8. 2011, čj. 1 As 74/2011-251, č. 2410/2011 Sb. NSS).

Poučení

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje,

vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 10. června 2021

Mgr. Marek Bedřich v. r.
předseda senátu