



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové ve věci

žalobce: **PHARMAWEX,s.r.o.**, IČO: 04491891,
sídlem Novoměstská 960, 537 01 Chrudim,
zastoupená Danielem Bartošem, advokátem,
sídlem Bílinská 1147/1, 400 01 Ústí nad Labem,

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**,
sídlem Boženy Němcové 2625, 530 02 Pardubice,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2021, č. j. 978450/21/2804-50523-609161,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

- 1. Žalobce dne 17. 3. 2021 požádal o prominutí úroku z prodlení ve výši 1.045 Kč za pozdní úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období prosinec 2020.
- 2. Žalovaný žádost žalobce rozhodnutím ze dne 7. 5. 2021, č. j. 978450/21/2804-50523-609161, zamítl, neboť dospěl k závěru, že žalobce v posledních 3 letech závažně porušil daňové právní předpisy ve smyslu § 259c odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve

znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Z daňového spisu totiž žalovaný zjistil, že žalobce

- a) nepodal včas řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018, načež mu žalovaný doručil dne 9. 8. 2019 výzvu k podání daňového tvrzení č. j. 1361406/19/2804-50523-609300 (část spisu: 100983790; složka č. 105804038, poř. č. 1),
 - b) nepodal včas řádné přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období srpen roku 2019, načež mu žalovaný doručil dne 3. 10. 2019 výzvu k podání daňového tvrzení č. j. 1619212/19/2804-50523-609300 (část spisu: 100924746; složka č. 105859418, poř. č. 1),
 - c) nepodal včas řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2019, načež mu žalovaný doručil dne 19. 10. 2020 výzvu k podání daňového tvrzení č. j. 1640922/20/2804-50523-609161 (část spisu: 100983790; složka č. 105823989, poř. č. 2). Žalobce do vydání rozhodnutí žalovaného daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2019 nepodal.
3. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 5. 2021, č. j. 978450/21/2804-50523-609161, podal žalobce žalobu, v níž nezpochybnil skutková zjištění žalovaného, namítal však, že jeho jednání nelze hodnotit jako závažné porušení daňových právních předpisů ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu a ustanovení III. 2. A. pokynu Generálního finančního ředitelství D-45 k promíjení příslušenství daně (dále též „pokyn GFR-D-45“; pokyn je dostupný na https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Pokyn_GFR_D_45.pdf), neboť „*případná porušení povinností nejsou natolik závažná*“. Žalobce se též domnívá, že žalovaný dostatečně „*nezohlednil ekonomické nebo sociální poměry*“ žalobce. Žalobce v této souvislosti zdůraznil, že se zabývá dovozem ochranných prostředků dýchacích cest (masek, respirátorů, roušek apod.) ze zahraničí a snaží se v současné „*pandemické situaci způsobené koronavirem SARS-CoV – 2 zajistit dostatek těchto komodit na českém trhu*“ a „*zabezpečit ochranu zdraví třetích osob*“. Kupodivu (neboť v souvislosti s pandemií koronavirové choroby COVID – 19 došlo k významnému nárůstu poptávky po ochranných prostředcích dýchacích cest) však žalobce dále dodal, že „*důvodem pro podání žádosti o prominutí úroků z prodlení bylo celkové utlumení ekonomického života v České republice v přímém důsledku přijatých krizových opatření...v souvislosti s pandemií koronaviru označovaného jako SARS-CoV – 2*“. Žalobce totiž „*v souvislosti s výše nastíněnou ekonomickou situací neměl dostatek finančních prostředků k úhradě příslušné daně z přidané hodnoty ve lhůtě splatnosti*“. Žalobce však v žalobě nevysvětlil, proč nepodal včas řádná daňová přiznání. Závěrem žalobce „*poukázal per analogiam*“ i na bod VIII rozhodnutí ministra financí o prominutí daně, příslušenství daně a správních poplatků z důvodu mimořádné události č. j. 15195/2020/3901-4, jímž byl prominut úrok z prodlení a úrok z posečkané částky, který vznikl od 12. 3. 2020 do 31. 12. 2020, pokud bylo daňovému subjektu na základě individuální žádosti podle § 156 daňového řádu povoleno posečkání úhrady daně nebo rozložení její úhrady na splátky z důvodů souvisejících se šířením viru SARS-CoV-2. Žalobce je vzhledem k výše uvedenému přesvědčen, že došlo k jeho „*znevýhodnění*“ (jemu nic prominuto nebylo) a současně k porušení základních zásad správy daní - zásady rovnosti (§ 6 odst. 1 daňového řádu) a zásady, dle které při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nemají

vznikat nedůvodné rozdíly (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Ze všech výše uvedených důvodů žalobce požadoval, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

4. Žalovaný ve vyjádření k žalobě [jež není třeba podrobně rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat základní námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal; ostatně rozhodnutí soudu je primárně reakcí na žalobní námitky, teprve až v druhé řadě - a pouze tehdy, je-li to pro vyjasnění stěžejních otázek nezbytné - případně může reagovat i na vyjádření k žalobě (srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020 – 41, bod 9)] setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu zamítl. Pro úplnost dodal, že žalobce ke dni vyhotovení vyjádření žalovaného k žalobě (4. 11. 2021) nepodal daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2019. Stejně tak žalobce nepodal ani daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2020.
5. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
6. Předně soud připomíná, že (jak bylo naznačeno výše) rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). V odůvodnění rozsudku rozšířeného senátu ze dne 20. 7. 2018, č. j. 3 Azs 66/2017 – 31, č. 3733/2018 Sb. NSS, Nejvyšší správní soud uvedl, že ve lhůtě pro podání žaloby musí uplatnit žalobce alespoň jeden žalobní bod, aby jeho žaloba byla projednatelná, jinak má být odmítnuta podle § 37 odst. 5 s. ř. s. O další žalobní body lze podanou žalobu rozšířit jen ve lhůtě pro její podání (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). K žalobním bodům uplatněným po uplynutí lhůty pro podání žaloby soud nesmí přihlídnout. Takto upravená koncentrace řízení není samoučelná: jejím smyslem je postavit najisto rozsah důvodů, na jejichž základě bude soud přezkoumávat napadené rozhodnutí, čímž má být zajištěna patřičná míra právní jistoty účastníků řízení a rychlosti řízení. Současně platí, že prostřednictvím následného „doplňování“ žaloby nelze *„do věci přinášet nic zásadně nového ve smyslu dalších důvodů pro zrušení napadeného rozhodnutí. V opačném případě by totiž byl naopak na místě závěr, že se jedná o rozšíření o další žalobní bod“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2013, č. j. 7 As 10/2013-30). I kdyby žalobce tvrdil, že v žalobě uplatnil námitky jen v obecné rovině a doplňujícím podáním je jen rozvedl a konkretizoval, tak by musel toto doplnění učinit ve zmíněné zákonné lhůtě (§ 71 odst. 2 s. ř. s.). Jak totiž výstižně v minulosti konstatoval desátý senát Nejvyššího správního soudu, *„uplatnění obecné žalobní námitky není otevřením bezedné nádoby možných pochybení správního orgánu, ze kterých žalobce může libovolně vytahovat další a další konkrétní námitky až do rozhodnutí soudu, ale pouze zastřešující typovou kvalifikací konkrétních námitek, které nicméně žalobce musí uplatnit ve lhůtě pro podání žaloby“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 100/2017-91, bod 21).
7. Soud je tedy vymezením žalobních bodů vázán (žalobní body však musí být uplatněny ve lhůtě pro podání žaloby) a rozhodnutí nemůže (až na výjimky) přezkoumat z důvodů,

které nebyly uplatněny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63). Soud v žádném případě nemůže za žalobce domýšlet jeho žalobní body, fantazijně o nich spekulovat, resp. konstruovat namísto žalobce všechny možné zásahy do jeho veřejných subjektivních práv (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2015, č. j. 6 Ads 5/2015 – 20, bod 10, nebo rozsudek téhož soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 100/2017 – 91, bod 19). Jinými slovy řečeno, soud za žalobce nesmí domýšlet další argumenty či vybírat z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Jinak by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 161/2018 – 28, bod 16). Přezkoumá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s. ř. s., přičemž Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že „jinou vadou řízení před soudem“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63).

8. Obsah a kvalita žaloby tedy předurčuje podobu rozhodnutí soudu, protože míra podrobnosti odezvy správního soudu je závislá na tom, jak detailně své námítky žalobce v žalobě formuluje. Omezí-li se žalobce na pouhá obecná konstatování, nemůže na ně správní soud reagovat jinak než srovnatelně obecně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 9. 2018, č. j. 8 Afs 170/2018 – 36, bod 20).
9. Podle § 259b odst. 1, 2, 3 daňového řádu daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o prominutí úroku z prodlení nebo úroku z posečkané částky, pokud byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl (odst. 1). Správce daně může zcela nebo zčásti prominout úrok z prodlení nebo úrok z posečkané částky, pokud k prodlení s úhradou daně došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit. Při tom není vázán návrhem daňového subjektu (odst. 2). Při posouzení rozsahu, ve kterém bude úrok prominut, správce daně zohlední skutečnost, zda ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládají tvrdost uplatněného úroku (odst. 3).
10. Podle § 259c odst. 1, 2, 3 daňového řádu při posouzení žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně správce daně zohlední četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (odst. 1). Prominutí daně nebo příslušenství daně není možné, pokud daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních 3 letech závažným způsobem porušil daňové nebo účetní právní předpisy (odst. 2). Pokud právnická osoba závažným způsobem poruší daňové nebo účetní právní předpisy, hledí se pro účely posouzení splnění podmínky podle odstavce 2 na osobu, která byla v době tohoto porušení v této právnické osobě členem statutárního orgánu, jako by je také porušila (odst. 3).
11. Institut prominutí daně a jejího příslušenství (tzn. promíjení daňových dluhů) byl vždy vnímán jako milost ze strany státu, jako výjimečné osvobození konkrétního případu od daňové povinnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 4. 2014, č. j. 8 Afs 63/2013 – 30). Již v rozsudku ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007 – 54, Nejvyšší správní soud vyslovil, že „pokud (...) jde o smysl institutu prominutí daně a jejího příslušenství,

vychází soud z toho, že promíjení daňových dluhů bylo vždy vnímáno jako milost, jako výjimečné osvobození konkrétního případu z všeobecné daňové povinnosti. Je to ostatně pozůstatek královských milostí a pardonů, kdy se stát vzdává daňové pohledávky, na kterou má dle zákona nárok. Tento charakter si přitom promíjení daní dochovalo i do dnešní doby, a lze uzavřít, že rozhodnutí o prominutí daně podle § 55a d. ř. je rozhodnutím vydávaným ve sféře volného uvážení, přičemž správní orgán i při naplnění zákonných předpokladů daní prominout může, ale také nemusí.“

12. Jedná se o výjimku z pravidla, že povinnosti uložené pravomocnými a vykonatelnými individuálními správními akty je nutno splnit, a proto je nutno ji interpretovat restriktivně (zásada *exceptiones sunt striktissime interpretandae*, popř. *singularia non sunt extendenda*).
13. Vzhledem k výše uvedenému není též pochyb o tom, že na prominutí daně či příslušenství daně není právní nárok (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007 – 54, ze dne 29. 12. 2009, č. j. 8 Afs 27/2008 – 51, ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 Afs 1/2013 – 47, bod 16, ze dne 19. 9. 2014, č. j. 4 Afs 97/2014 – 56, ze dne 5. 5. 2016, č. j. 9 Afs 300/2015 – 34, bod 23, ze dne 17. 1. 2017, č. j. 5 Afs 99/2016-28, či ze dne 7. 6. 2017, č. j. 3 Afs 107/2016 – 32; srov. též důvodovou zprávu k daňovému řádu, kde se u § 259 uvádí „na prominutí není právní nárok“).
14. Právem, které daňovému subjektu v této souvislosti přísluší, je krom běžných procesních práv účastníka takového řízení nanejvýš právo na to, aby se správní uvážení dělo v zákonných mezích a nedošlo k jeho zneužití [srov. shodně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 8. 2017, č. j. 5 Afs 138/2016 – 74, bod 39, či rozsudek téhož soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007 – 54, který se zabývá problematikou soudního přezkumu obdobného institutu (prominutí daně podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů)]. Obdobně např. v odůvodnění rozsudku ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 Afs 1/2013 – 47 (bod 19), Nejvyšší správní soud konstatoval, že v rámci soudního přezkumu rozhodnutí o prominutí daně či jejího příslušenství je třeba posuzovat dva aspekty, tj. zda bylo takové rozhodnutí vydáno v řádném řízení vedeném v souladu se zákonem a zda toto rozhodnutí nebylo zatíženo případnou svévolí rozhodujícího orgánu.
15. V nyní projednávané věci není mezi stranami sporu o tom, že žalobce splnil formální předpoklady pro případné prominutí úroků z prodlení [byl zaplacen správní poplatek a byla uhrazena daň, v důsledku jejíhož neuhrazení úrok vznikl (§ 259b odst. 1 daňového řádu)]. Sporným je naplnění negativní podmínky stanovené v § 259c odst. 2 daňového řádu, tj. zda žalobce nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních třech letech závažným způsobem porušila daňové nebo účetní právní předpisy.
16. Při výkladu neurčitého právního pojmu se uvážení správce daně, na rozdíl od realizace diskreční pravomoci, zaměřuje na konkrétní skutkovou podstatu a její vyhodnocení, tzn., že je nutno nejprve objasnit neurčitý právní pojem a poté hodnotit, zda skutečnosti konkrétního případu lze zařadit do rámce vytvořeného rozsahem neurčitého právního pojmu. Správní soud pak posuzuje otázku, zda určitý jev reálného života byl správním orgánem správně podřazen pod neurčitý právní pojem. Soudu však „nepřísluší, aby nahradil správní orgán a vlastní úvahou obsah neurčitého právního pojmu vymezil a aplikoval na skutkový stav“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2019, č. j. 9 As 309/2017 – 50, bod 31), neboť by tak nepřípustným způsobem zasáhl do činnosti správce daně.

17. Žalovaný nejprve objasnil obsah neurčitého právního pojmu „závažné porušení daňových nebo účetních předpisů“ užitého v § 259c odst. 2 daňového řádu tím, že odkazem na ustanovení III. 2. A. odst. 1 až 9 pokynu GFR - D - 45 vymezil typová jednání, která jsou správcem daně dlouhodobě hodnocena jako závažné porušení daňových a účetních předpisů. Dále žalovaný uvedl (viz strana 2 a 3 rozhodnutí žalovaného), že se žalobce konkrétně dopustil závažného porušení daňových předpisů, když opakovaně včas nepodal daňové přiznání a ke splnění této své ze zákona plynoucí povinnosti byl proto vyzván správcem daně (viz bod 2 tohoto rozsudku). Jelikož se správou daní rozumí postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu), přičemž základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání podané daňovým subjektem (§ 1 odst. 3 daňového řádu), posoudil žalovaný shora popsané jednání žalobce jako závažné porušení daňových předpisů ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu, které brání tomu, aby bylo žádosti žalobce o prominutí úroku z prodlení vyhověno. S tímto závěrem se soud ztotožňuje, ostatně sám žalobce v žalobě nepředložil soudu konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěru žalovaného, pouze obecně namítl, že „*případná porušení povinností nejsou natolik závažná*“. Za žalobní námitku však nelze rozhodně považovat pouhé negace závěrů správních orgánů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2019, č. j. 5 Afs 126/2017 - 43, bod 50).
18. Nad rámec nutného odůvodnění soud dodává, že správou daní se rozumí postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání podané daňovým subjektem (§ 1 odst. 3 daňového řádu). Daňové přiznání je povinen podat každý daňový subjekt, kterému to ukládá zákon (§ 135 odst. 1 daňového řádu), přičemž je povinen daň sám vyčíslit, uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně (§ 135 odst. 2 daňového řádu). Daný princip tedy předpokládá, že daňový subjekt tvrdí daň ve správné výši a na podkladě daňového přiznání správce daně vyměří daň správně. Toto se ve většině případů děje. Případy, kdy se tak neděje, lze rozdělit do několika oblastí. Do první oblasti lze zařadit omyly. Tyto omyly jsou způsobeny lidským faktorem (obvyčejná lidská chybovost, např. při vedení účetnictví apod.), chybným nastavením systému (chybné předávání informací, neaktualizovaný účetní program apod.). Omyly mohou vést k nesprávnému tvrzení daně, jejich intenzita však většinou nedosahuje takové míry, aby je bylo možné považovat za závažné. Do druhé oblasti lze zařadit chybné tvrzení daně v důsledku neznalosti právních předpisů nebo v důsledku nesprávného výkladu právních předpisů. Vzhledem ke složitosti daňového systému není překvapivé, že nejen daňové subjekty, ale i profesionálové zabývající se daňovou problematikou neznají detailně veškeré předpisy nebo jejich výklady (které se nadto mění). Porušení daňových nebo účetních předpisů v důsledku neznalosti právních předpisů nebo v důsledku nesprávného výkladu právních předpisů mohou mít pro daňový subjekt poměrně vážné následky, nicméně charakter těchto porušení by neměl vést k odepření prominutí, neboť chybné tvrzení daně v daňovém přiznání není úmyslné. Do třetí oblasti lze zařadit situace, kdy daňový subjekt porušuje daňové nebo účetní předpisy svou zcela zjevnou nedbalostí (nevedení účetnictví, nevedení evidence pro účely DPH, nevedení záznamní povinnosti, nepodávání daňového přiznání apod.) nebo záměrně (zná právní předpisy, ale záměrně je porušuje či obchází). Taková porušení daňových nebo účetních předpisů je třeba - jak to učinil žalovaný - hodnotit jako závažná, tedy dosahující takové intenzity, která brání tomu, aby těmto subjektům bylo prominuto příslušenství daně.

19. Jelikož skutečnost, že žalobce závažným způsobem porušil daňové právní předpisy, vylučovala bez dalšího možnost prominutí příslušenství daně (§ 259c odst. 2 daňového řádu), bylo zcela nadbytečné zabývat se důvody uvedenými v žádosti o prominutí příslušenství daně, resp. okolnostmi rozhodnými pro stanovení rozsahu prominutí příslušenství¹ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 80/2012 – 49, bod 39) a nebude se jimi zabývat ani soud (a proto ani nebude provádět k jejich objasnění dokazování).
20. Pro úplnost je možno dodat, že žalovaný nepochybil, pokud při rozhodování užil pokyn GFŘ – D – 45 (ostatně žalobce v žalobě jeho užití nezpochybnil). Generální finanční ředitelství v zájmu eliminace nedůvodných rozdílů při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů vydalo pokyn D – 45, jenž - mimo jiné - vymezuje typová jednání, která jsou správcem daně dlouhodobě hodnocena jako závažné porušení daňových nebo účetních předpisů. Byť tento pokyn není obecně závazným právním předpisem a správce daně by se od něho v odůvodněných případech mohl odchýlit, správci daně nelze vytýkat, že se tímto pokynem řídil a postupoval podle instrukcí v něm uvedených, pokud tento pokyn nebyl v rozporu se zákonem (což v daném případě nebylo žalobcem v žalobě tvrzeno a ani soud k takovému závěru nedospěl). Pokyny řady D jsou totiž obecně pro správní orgány závazné (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 80/2012 – 49, bod 40, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publikovaný pod č. 605/2005 Sb. NSS; srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 4. 2006, č. j. 2 As 7/2005 – 86, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 - 251, publikovaný pod č. 1383/2007 Sb. NSS). Za těchto okolností proto nemůže obstát námitka žalobce, že postup žalovaného byl nepředvídatelný, resp. že zasáhl do legitimního očekávání žalobce (námitka porušení § 8 odst. 2 daňového řádu). Opak je pravdou, žalovaný postupoval předvídatelně, v souladu s ustálenou rozhodovací praxí, která byla kodifikována ve veřejnosti přístupném pokynu GFŘ - D – 45, jehož obsah byl i žalobci znám, jak plyne ze žaloby.
21. Lichá je i námitka žalobce, že došlo k porušení zásady rovnosti (6 odst. 1 daňového řádu). Postup žalovaného v žádném případě nelze označit za diskriminační. Diskriminací se rozumí rozdílné zacházení s osobami nacházejícími se ve srovnatelné situaci, které nemá objektivní a rozumné odůvodnění (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 1. 2003, sp. zn. Pl. ÚS 15/02, č. 40/2003 Sb., a ze dne 6. 6. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 42/04, č. 405/2006 Sb.). Žalobce však v žalobě nepoukázal na žádný konkrétní subjekt, který by se nacházel ve srovnatelné situaci jako on a s nímž by žalovaný bez objektivního a rozumného odůvodnění zacházel odlišně.
22. Odkaz žalobce na bod VIII rozhodnutí ministra financí o prominutí daně, příslušenství daně a správních poplatků z důvodu mimořádné události č. j. 15195/2020/3901-4 (rozhodnutí bylo zveřejněno ve Finančním zpravodaji 9/2020; text rozhodnutí je dostupný

¹ Pro posouzení rozsahu prominutí úroku existují tři kritéria, a to ospravedlnitelný důvod prodlení (§ 259b odst. 2 daňového řádu), ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládající tvrdost uplatněného úroku (§ 259b odst. 3 daňového řádu) a četnost porušování povinností při správě daní daňovým subjektem (§ 259c odst. 1 daňového řádu).

na <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2020/financni-zpravodaj-cislo-9-2020-38671>), je nepřipadný, neboť toto ustanovení rozhodnutí ministra financí č. j. 15195/2020/3901-4 na situaci žalobce prima vista nedopadá (čehož si je žalobce, jak plyne ze žaloby, dobře vědom). Dle bodu VIII rozhodnutí ministra financí č. j. 15195/2020/3901-4 se sice promíjí úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu a úrok z posečkané částky podle § 157 daňového řádu, který je příslušenstvím daně, u níž došlo k tomuto posečkání úhrady daně nebo rozložení její úhrady na splátky, pokud vznikl od 12. 3. 2020 do 31. 12.2020, avšak pouze daňovým subjektům, jimž bylo na základě individuální žádosti podle § 156 daňového řádu povoleno posečkání úhrady daně nebo rozložení její úhrady na splátky z důvodů souvisejících se šířením viru SARS-CoV-2. Žalobci však posečkání povoleno nebylo (opak ani žalobce v žalobě netvrdil), a proto se žalobce aplikace zmíněného ustanovení rozhodnutí ministra financí č. j. 15195/2020/3901-4 dovolávat nemůže. Samotné rozhodnutí ministra financí č. j. 15195/2020/3901-4 pak předmětem soudního přezkumu v této věci není, nicméně obecně je možno uvést, že rovnost není vnímána jako právo samo o sobě, nýbrž jako relativní kategorie vztahující se vždy ke konkrétnímu právu. Nepochybně je přitom možno určité skupině poskytnout méně výhod než jiné, pokud se tak děje z racionálních důvodů (srov. – mutatis mutandis - např. nálezy Ústavního soudu České a Slovenské Federativní Republiky sp. zn. Pl. ÚS 22/92).

23. Lze tedy shrnout, že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno v řádném řízení vedeném v souladu se zákonem a nebylo zatíženo svévolí rozhodujícího orgánu (blíže viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 15/2007 – 106, č. 2066/2010 Sb. NSS, a ze dne 27. 6. 2013, č. j. 1 Afs 1/2013 - 47, popř. nálezy Ústavního soudu ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07). Jelikož žalovaný, jehož rozhodnutí bylo plně přezkoumatelné, nepřekročil meze správního uvážení ani toto uvážení nezneužil, soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I). Rozhodl přitom bez jednání, když zákonem stanovené podmínky pro takový postup byly splněny (§ 51 odst. 1 věta druhá s. ř. s.)
24. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario). Žalovanému, kterému by jinak právo na náhradu nákladů řízení o žalobě příslušelo, žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo (výrok II).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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). Případně-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.

Pardubice 22. prosince 2021

Jan Dvořák v. r.
předsedu senátu