



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci v Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a Mgr. et Mgr. Jaroslava Vávry 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 X, č. j. X

takto:

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

Odůvodnění:

*I. Vymezení věci*

1. Žalobce podal žalobu proti rozhodnutí žalovaného, jímž byla zamítnuta jeho žádost ze dne 3. 2. 2021, kterou požádal o prominutí úroku z prodlení ve výši 7.463 Kč za pozdní úhradu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období října 2020.
2. Důvodem zamítnutí žádosti bylo to, že žalovaný dospěl k závěru, že žalobce v posledních třech letech (před podáním žádosti) 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 žalovaný zjistil, že žalobce
  - nepodal včas řádné přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2018, a proto mu žalovaný doručil dne 9. 8. 2019 výzvu k podání daňového tvrzení č.j. X,
  - 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. X a
  - 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. X. Žalobce do vydání rozhodnutí žalovaného daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2019 nepodal.

## *II. Obsah žaloby*

3. V podané žalobě žalobce nezpochybňuje vytýkaná pochybení, jichž se měl dle žalovaného dopustit. Uvádí, že však nejsou natolik závažná, aby je bylo lze podřadit pod vylučující podmínky uvedené v pokynu GFŘ–D–45, konkrétně bodu II.2.A odst. 2 a bodu II.2.A odst. 5. Tvrdí o sobě, že je spolehlivou osobou a jeho daňová morálka je v pořádku. Své povinnosti se snaží řádně a včas plnit. Uvádí, že v napadeném rozhodnutí nebyly dostatečně zohledněny ekonomické a sociální poměry žalobce. Uvedené zakládá tvrdost uplatněného nároku.
4. Důvodem žádosti je celkové utlumení ekonomického života v České republice v souvislosti s pandemií onemocnění Covid-19. Žalobce neměl dostatek finančních prostředků k úhradě DPH ve lhůtě splatnosti. Prodlení nebylo zaviněným porušením daňových předpisů, nýbrž bylo zaviněno neovlivnitelnými okolnostmi. Žalobce dováží ochranné prostředky dýchacích cest potřebné pro boj s pandemií a získané prostředky investoval do nákupu dalších prostředků.
5. Napadené rozhodnutí má za nezákonné, neboť nebyly zohledněny výše uvedené okolnosti. Žalobce v žalobě nevysvětlil, proč nepodal včas řádná daňová přiznání.
6. Závěrem poukazuje „*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 posečkaní úhrady daně nebo rozložení její úhrady na splátky z důvodů souvisejících se šířením viru SARS-CoV-2.
7. Žalobce je vzhledem k výše uvedenému přesvědčen, že došlo k jeho znevýhodnění 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).

8. Ze všech výše uvedených důvodů žalobce požadoval, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

### *III. Vyjádření žalovaného*

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na závěry obsažené v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné, a navrhl, aby soud žalobu zamítl. Vyjádřil se k postupu při využití pokynu GFŘ-D-45, který pro žalovaného závazně poskytuje mimo jiné kritéria pro vyhodnocování žádostí tohoto typu. Rovněž odmítl, že by žalobce byl v pozici útlumu ekonomického života způsobeného pandemií Covid-19.

### *IV. Replika žalobce a vyjádření při jednání soudu*

10. V replice doručené po uplynutí žalobní lhůty žalobce uvedl, že žalovaný v odůvodnění rozhodnutí postupoval především pomocí odkazu na obsah pokynu GFŘ-D-45 a nevyhodnotil řádně podmínky dle právní úpravy v § 259c daňového řádu. Rozebral povahu pokynů Generálního finančního ředitelství (GFŘ). Jeho žádost měla být v mezích zákona posouzena individuálně ve smyslu § 259b daňového řádu, který odkazuje na ospravedlnitelné důvody. Odkazem na všeobecný pokyn žalovaný těmto nárokům nedostal. Dále uvedl důvody, pro které nepodal daňová přiznání, opět zde odkázal na pandemii Covid-19, kdy neměl dostatečný počet zaměstnanců.
11. Při jednání soudu pak žalobce poukázal na to, že žalovaný při vyhodnocování jeho žádosti chybně postupoval dle neplatného pokynu GFŘ-D-45, který byl nahrazen pokynem GFŘ-D-47. Setrval na tom, že nedošlo k individuálnímu posouzení žádosti.

### *V. Posouzení žaloby krajským soudem*

12. 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.). Žaloba není důvodná.
13. Podle § 71 odst. 2 s.ř.s. a § 72 odst. 1 s.ř.s. lze žalobu rozšířit o další žalobní body toliko ve lhůtě pro podání žaloby, jež činí dva měsíce od oznámení rozhodnutí žalobci.
14. Vzhledem k tomu, že žalobce svoji argumentaci zčásti rozšiřoval v čase, soud připomíná, že 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 samoúčelná. 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.

15. 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).
16. 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). 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
17. Obsah a kvalita žaloby tedy předurčuje podobu rozhodnutí soudu, protože míra podrobnosti odezvy správního soudu je závislá na tom, jak detailně své námitky 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).
18. Soud proto z kraje odůvodnění uvádí, že se nemohl zabývat námitkou chybného postupu žalovaného, jež měl spočívat v tom, že žádost posoudil odkazem na pokyn nadřízeného orgánu, který v dané době již nebyl aktuální. Z tohoto důvodu ani soud neprováděl dokazování obsahem příslušného pokynu GFŘ–D–47 ze dne 11. 3. 2021. Žalobní bod použití nesprávného pokynu byl uplatněn po lhůtě pro podání žaloby a soud jej ani nemohl považovat za rozšíření přechozí konkrétní argumentace v žalobě již uvedené. Nadto soud uvádí, že ani nesprávný postup s využitím neplatného pokynu, kdyby k němu bylo přihlédnuto, by neměl vliv na zákonnost a správnost napadeného rozhodnutí, což vyplývá z dalšího odůvodnění níže. Soud ještě doplňuje, že obsah obou pokynů má v rozhodujících pasážích pro tuto věc za totožný.
19. Věcné posouzení žádosti žalobce je upraveno v § 259b a § 259c daňového řádu.
20. Podle § 259b odst. 1, 2 a 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).*

21. Podle § 259c odst. 1, 2 a 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).
22. K tomu soud připomíná, že institut prominutí daně a jejího příslušenství (tzn. promíjení daňových dluhů) byl vždy vnímán 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 daň prominout může, ale také nemusí.“
23. 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.
24. Vzhledem k výše uvedenému není též pochyb o tom, že na prominutí daně či příslušenství daně není právní nárok (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007–54, ze dne 29. 12. 2009; srov. též důvodovou zprávu k daňovému řádu, kde se u § 259 uvádí „na prominutí není právní nárok“).
25. 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.

26. 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.
27. Formulaci zákonného textu v § 259c odst. 2 daňového řádu „závažným způsobem porušila daňové nebo účetní právní předpisy“ je třeba považovat za neurčitý právní pojem. Bylo tak úkolem žalovaného, aby tuto první vstupní podmínku pro posouzení žádosti vyložil a posoudil ve vztahu ke konkrétnímu chování žalobce. Mohl tak učinit právě jen individuálním posouzením žádosti, jehož se žalobce domáhá a o němž tvrdí, že nebylo naplněno.
28. Při výkladu neurčitého právního pojmu se uvážení správce daně, na rozdíl od správního uvážení, zaměřuje na konkrétní skutkovou podstatu a její vyhodnocení, tedy, 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 nepřipustným způsobem zasáhl do činnosti správce daně.
29. Žalovaný v rozhodnutí 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).
30. Jelikož skutečnost, že žalobce závažným způsobem porušil daňové právní předpisy, vylučovala bez dalšího možnost prominutí příslušenství daně (§ 259c odst. 2 daňového řádu), bylo dále zcela nadbytečné zabývat se důvody uvedenými v žádosti o prominutí příslušenství daně, resp. okolnostmi rozhodnými pro stanovení rozsahu prominutí příslušenství (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).

31. Pro úplnost je třeba dodat, že žalovaný nepochybil, pokud při rozhodování užil pokynu Generálního finančního ředitelství. Soud si zcela jistě dokáže představit podrobněji a detailněji propracované odůvodnění rozhodnutí, ve kterém by odůvodnění bylo vystavěno především a výslovně odkazem na nenaplnění podmínky § 259c odst. 2 daňového řádu, nicméně základní úvaha odkazem na ustanovená zákona v odůvodnění obsažena je a až poté je odkazováno na pokyn GFŘ–D–45.
32. Pokyny GFŘ (řada D) jsou vhodným vodítkem právě pro případ výkladu neurčitých právních pojmů a jsou důležitou informací i pro daňové poplatníky o tom, jak bude daňová správa postupovat. Generální finanční ředitelství v zájmu eliminace nedůvodných rozdílů při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů vydalo pokyn GFŘ–D–45 (následně pokyn GFŘ–D–47), jenž (mimo jiné) vymezuje typová jednání, která jsou správcem daně dlouhodobě hodnocena jako závažné porušení daňových nebo účetních předpisů.
33. Pokyny nejsou obecně závazným právním předpisem a správce daně by se od nich v odůvodněných případech mohl odchýlit. Správci daně nelze vytýkat, že se pokynem řídil a postupoval podle instrukcí v něm uvedených, pokud tento pokyn nebyl v rozporu se zákonem. To 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). Je tomu právě naopak, žalovaný postupoval předvídatelně, v souladu s ustálenou rozhodovací praxí, která byla kodifikována ve veřejnosti přístupném pokynu GFŘ.
34. Z hlediska následného soudního přezkumu ve vztahu k výkladu neurčitého právního pojmu je metodický pokyn vydaný Generálním finančním ředitelstvím nerozhodný. Podstatné je v tomto ohledu znění zákona, který však blíže vodítka nevymezuje. Zásadní je proto posouzení, zda skutečnosti uvedené žalovaným bylo možné považovat za závažné porušení daňových nebo účetních předpisů z hlediska prominutí úroku z prodlení, tj. za vylučující důvod ve smyslu § 259c odst. 2 daňového řádu, a to bez ohledu na to, jak tyto důvody vykládá vydaný metodický pokyn (obdobně viz rozsudek NSS ze dne 31. 7. 2020, č.j. 5 Afs 245/2019-28, bod 20). Krajský soud o správnosti vyhodnocení minulého chování žalobce nemá pochyb.
35. Z toho důvodu nemohla být ani rozhodná opožděná námitka použití nesprávného, resp. neplatného pokynu řady D. Nadto soud uvádí, že v textu obou pokynů nezaznamenal zásadní odlišnosti. Avšak ani případná textová odlišnost by nemohla mít dopad na výsledek soudního přezkumu. Soud vyhodnocuje soulad postupu žalobce v návaznosti na zákonnou úpravu a nikoli na úpravu pokynu GFŘ.

36. 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.
37. 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 na <https://www.mfcr.cz/cs/legislativa/financni-zpravodaj/2020/financni-zpravodaj-cislo-9-2020-38671>), je nepřijatelný, neboť toto ustanovení rozhodnutí ministra financí č. j. 15195/2020/3901-4 na situaci žalobce zcela jistě 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 (viz např. nález Ústavního soudu České a Slovenské Federativní Republiky sp. zn. Pl. ÚS 22/92).
38. 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. nález Ústavního soudu ze dne 22. 7. 2009, sp. zn. III. ÚS 2556/07). Jelikož žalovaný, jehož rozhodnutí bylo plně přezkoumatelné, postupoval v souladu se zákonem a nepřekročil meze správního uvážení ani toto uvážení nezneužil, soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).
39. Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s.ř.s.). 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](http://www.nssoud.cz).

Pardubice 9. února 2022

JUDr. Jan Dvořák v. r.  
předsedu senátu