



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Davida Hipšra a soudců Michala Bobka a Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **PHARMAWEX, s. r. o.**, se sídlem Novoměstská 960, Chrudim, zastoupené Mgr. Danielem Bartošem, advokátem ve společnosti Bartoš Legal & Partners s.r.o., se sídlem Bílinská 1147/1, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 24. 5. 2022, č. j. 52 Af 59/2021-46,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně žádala o prominutí úroku z prodlení na DPH za zdaňovací období leden 2021. Žalovaný její žádost zamítl. Dle jeho názoru žalobkyně naplnila vylučující podmínku pro prominutí příslušenství daně dle § 259c odst. 2 a 3 daňového řádu, neboť v předchozích třech letech závažným způsobem porušila daňové právo nebo účetní právní předpisy.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného před Krajským soudem v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích (dále jen „krajský soud“). Domáhala se zrušení předmětného rozhodnutí pro jeho nepřezkoumatelnost a nedostatečné individuální odůvodnění.

[3] Krajský soud rozsudkem ze dne 24. 5. 2022, č. j. 52 Af 59/2021-46 žalobu zamítl. Krajský soud předně zdůraznil, že na prominutí daně neexistuje právní nárok. Krajský soud nesouhlasil s tvrzením žalobkyně, že „s ohledem na daňovou morálku je obecně spolehlivou osobou, pročež se i v současné době aktivně snaží své daňové povinnosti a odvodové povinnosti řádně a včas plnit.“ Správce daně dle názoru krajského soudu korektně uzavřel,

poté co vyjmenoval řadu konkrétních a specifických pochybení žalobkyně v předchozích letech, že žalobkyně závažně porušila daňové předpisy. Nad rámec odůvodnění krajský soud doplnil, že žalobkyně nepodala včas ani daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2020.

[4] Dle rozhodnutí krajského soudu také nelze žalovanému vytýkat postup podle pokynu GFŘ-D-47, jelikož tento pokyn slouží ke sjednocení postupu ve stejných nebo podobných případech. Nejedná se o obecně závazné pravidlo a žalovaný se od něj může ve výjimečných situacích odklonit. Lichá je v tomto ohledu i námitka žalobkyně, že by aplikací zmíněného pokynu došlo k porušení zásady rovnosti. Žalovaný postupoval dle předmětného pokynu právě proto, aby dostal zásadě rovného zacházení. Vzhledem k tomu, že se neodchýlil od postupu uvedeného v pokynu GFŘ-D-47, nedopustil se znevýhodnění žalobkyně oproti ostatním subjektům.

[5] Krajský soud proto uzavřel, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v řádném řízení vedeném v souladu se zákonem. Nebylo zatíženo svévolí rozhodujícího orgánu a bylo řádně odůvodněno. Žalobu proto zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[6] Rozsudek krajského soudu napadá žalobkyně (stěžovatelka) kasační stížností. Její důvody spatřuje v § 103 odst. 1 písm. a), b), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek i rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 24. 8. 2021, č. j. 1369667/21/2804-50523-609161, a věc vrátil žalovanému k dalšímu projednání.

[7] V první řadě stěžovatelka považuje rozsudek krajského soudu za nezákonný a nepřezkoumatelný, jelikož se krajský soud plně nevypořádal se všemi žalobními body předestřenými žalobcem. Dále stěžovatelka považuje rozsudek za nezákonný, protože krajský soud nenapravit chyby žalovaného, který nezohlednil všechny podstatné okolnosti při posouzení a vyložení neurčitěho pojmu „závažné porušení právních předpisů“. Stěžovatelka v rozhodnutí krajského soudu postrádá dostatečné individuální odůvodnění a posouzení její konkrétní situace. V poslední řadě stěžovatelka vnímá napadený rozsudek jako nezákonný, jelikož krajský soud souhlasil s použitím Pokynů GFŘ řady D i přesto, že se nejedná o obecně závazné právní předpisy. Konkrétně pak použití pokynu GFŘ-D-44 je dle stěžovatelky nezákonné z důvodu, že se vztahuje k jinému časovému období, než kterého se týkala žádost o prominutí úroku z prodlení.

[8] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasačním námitkám uvedl, že nerozhodoval rozdílně od ostatních podobných případů. Odkázal na Pokyn GFŘ-D-47, který stanovuje správnímu orgánu mantinely pro posuzování a výklad pojmu „zvlášť závažné porušení daňových předpisů“. Při posuzování porušení daňových předpisů se zohlední všechny skutečnosti, které jsou známy správci daně. Žalovaný nepopírá, že takovou skutečností mohla být i pandemie Covid-19, nicméně okolnosti zapříčínující zamítnutí žádosti o prominutí úroků nastaly ještě před jejím vypuknutím, tedy v roce 2019 a dříve. Tato námitka proto nikterak nekoresponduje s důvody, které uvádí žalobce pro nepodání daňového přiznání. Žalovaný konečně doplnil, že Pokyn GFŘ-D-44 byl aplikován správně,

pokračování

jelikož se vztahuje na prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkané částky, které vznikly v souvislosti s mimořádnými opatřeními týkajícími se pandemie Covid-19, tj. v roce 2020.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Nejvyšší správní soud se kasační stížností zabýval nejprve z hlediska splnění formálních náležitostí. Konstatoval, že kasační stížnost je přípustná. Nejvyšší správní soud následně přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnila stěžovatelka v podané kasační stížnosti. Neshledal přitom vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Nejprve se Nejvyšší správní soud zabýval stěžovatelkou namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Tu stěžovatelka spatřuje v nedostatku individuálního odůvodnění a nevyřádaní se plně se všemi žalobními body.

[12] Tato námitka není důvodná. Předně není, nad rámec abstraktních výtek na toto téma formulovaných stěžovatelkou, patrné, se kterými žalobními body se krajský soud měl konkrétně nevypořádat. Skutečně, že stěžovatelka nesouhlasí s výsledkem právního posouzení ze strany krajského soudu, neznamená, že se tento soud plně nevypořádal s žalobními body stěžovatelky. Z judikatury NSS navíc plyne, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. kupř. rozsudek NSS ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námitkami účastníka řízení, což může v určitých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013-33). Absence odpovědi na konkrétní argument stěžovatelky tudíž nezakládá nezákonnost či nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu. Je podstatné, aby soud předložil vlastní ucelenou argumentaci, která oprávněnost vznesených námitek vyvrací. Tento postup je přitom v souladu s judikaturou Ústavního soudu (srov. např. nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).

[13] Těmto požadavkům krajský soud ve svém odůvodnění plně dostal. Nepřezkoumatelné rozhodnutí je pouze takové, ze kterého není možné zjistit důvody, pro které bylo vydáno nebo pokud nelze nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí odstranit výkladem nebo přihlédnutím k obsahu spisu (srov. kupř. rozsudek NSS ze dne 25. 4. 2013, č. j. 6 Ads 17/2013-25). To však není případ napadeného rozsudku. Krajský soud komplexně přezkoumal předmětné rozhodnutí, přičemž připomněl, že jeho úkolem není „nabradit správní orgán a vlastní úvahou obsah neurčitého právního pojmu vymezit a aplikovat na skutkový stav“. Detailně rozebral argumenty, které žalovaný použil ve svém rozhodnutí a neshledal pochybení žalovaného v postupu posuzování prominutí úroků z prodlení. Své závěry krajský soud řádně odůvodnil ucelenou argumentací, která je obsažena v bodech č. 21, č. 22, č. 25 a č. 26. Z odůvodnění je tedy patrné, na základě jakých úvah soud rozhodoval.

[14] Další námitky stěžovatelky směřují proti nedostatečnému individuálnímu odůvodnění ve vztahu k naplnění znaků neurčitého pojmu „závažné porušení daňových předpisů“ a nezohlednění ekonomické situace a individuálních poměrů stěžovatelky.

[15] Ani tyto námitky nejsou důvodné. Z odůvodnění napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud se věnoval posouzení ekonomické situace stěžovatelky žalovaným v bodech č. 21 a č. 29 napadeného rozsudku. Stěžovatelka navíc svou údajně tíživou ekonomickou situací, na kterou nyní poukazuje, ničím v předchozím řízení nedoložila, a to ačkoli jí to bylo umožněno v rámci soudem nařízeného ústního jednání, na jehož konání stěžovatelka trvala. Na toto jednání se však stěžovatelka bez řádné omluvy nedostavila. Za těchto okolností tak zůstává Nejvyššímu správnímu soudu přinejmenším nejasné, jaké konkrétní okolnosti vlastně krajský soud, potažmo žalovaná, měly opomenout vzít v potaz, tedy opět s výjimkou abstraktních a ničím nepodložených tvrzení stěžovatelky.

[16] Stěžovatelka konečně napadá používání pokynů řady D a konkrétně pak pokynu GFŘ-D-44, a jejich aplikaci žalovaným na situaci stěžovatelky. Činí tak ve dvou rovinách: obecné (správce daně aplikuje interní předpis finanční správy, který však není právně

pokračování

závazný) a konkrétní (správce daně aplikoval daný pokyn v konkrétním případě stěžovatelky nesprávně, respektive na jiné časové období, než se sám pokyn vztahoval).

[17] S ohledem na působení pokynů řady D na rozhodování správce daně Nejvyšší správní soud nemůže než odkázat na svoji setrvalou judikaturu v této otázce - viz např. rozsudek ze dne 30. 10. 2013, č. j. 8 Afs 80/2012-49, bod 40, rozsudek ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005-86 nebo rozsudek ze dne 23. 8. 2007 č. j. 7 Afs 45/2007-251. Účelem pokynů řady D je sjednotit rozhodovací praxi a zabránit tak výrazným odlišnostem v rozhodování správních orgánů. Tyto pokyny usměrňují správní praxi a vážou samotné správní orgány s ohledem na předvídatelnost jejich budoucího rozhodování. V určitých a odůvodněných situacích se správní orgán může odchýlit od pravidel stanovených v pokynu. Žalovanému tedy nelze v žádném případě vytýkat, že se těchto pokynů v zájmu předvídatelnosti správního rozhodování výkladově držel v okamžiku, kdy nebyl dán žádný důvod, se od nich odchýlit.

[18] Pokud jde o přípustnost použití pokynu GFŘ-D-44 v konkrétním případě, stěžovatelka v obecné rovině v kasační stížnosti rozporuje vhodnost jeho aplikačního využití ze strany žalovaného, neboť se dle jeho názoru vztahuje na jiné časové období. Jak však uvedl žalovaný, Pokyn GFŘ-D-44 se vztahuje k prominutí úroku z prodlení a úroku z posečkané částky podle § 259 a násl. daňového řádu v souvislosti s mimořádnými opatřeními orgánů veřejné moci ČR přijatými k prevenci nebezpečí vzniku a rozšíření onemocnění COVID-19 a je užíván v souladu a ve spojení s Pokynem GFŘ-D-47. Pokyn GFŘ-D-44 tak nad rámec (obecného, časově neomezeného) Pokynu GFŘ-D-47 přidává ospravedlnitelný důvod prodlení i v případě, že daňový subjekt věrohodně prokáže, že prodlení s úhradou daně je důsledkem působení mimořádných opatření.

[19] Stěžovatelka však nic takového v řízení před správcem daně neprokázala. Žalovaný a následně i krajský soud tudíž postupovali správně, když zohlednili ty situace, které jim byly známy, a umožnili stěžovatelce dané skutečnosti prokázat. Jestliže žalovaný postupoval v souladu s Pokynem GFŘ-D-47, nedopustil se tím odlišného zacházení se stěžovatelkou a jinými subjekty.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Z výše uvedených důvodů dospěl NSS k závěru, že nebyly naplněny tvrzené důvody kasační stížnosti. Proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[21] Současně v souladu s § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. NSS nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Stěžovatelka v něm neměla úspěch. Žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 14. prosince 2022

David Hipšr
předseda senátu