



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **XENIUM Europe s. r. o.**, se sídlem Štramberská 1049/20, Ostrava, zast. JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským, advokátem se sídlem Palackého 151/10, Prostějov, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj**, se sídlem Na Jízdárně 3162/3, Ostrava, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 12. 2017, čj. 3507727/17/3202-50521-809827, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 12. 2018, čj. 25 Af 9/2018-36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4 114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Ing. Ondřeje Lichnovského, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (žalovaný) vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 9. 3. 2017 pokutu ve výši 50 000 Kč, neboť žalobkyně včas nepodala kontrolní hlášení za únor 2016. Dne 4. 8. 2017 požádala žalobkyně o prominutí pokuty. Žalovaný rozhodnutím ze dne 7. 12. 2017 její žádost zamítl. Vyhodnotil, že byla naplněna vylučovací podmínka § 259c odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, podle níž nelze pokutu prominout, pokud daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních třech letech závažným způsobem porušily daňové nebo účetní právní předpisy. Konkrétně žalovaný zjistil, že společnost STARCOM INTERNATIONAL, s. r. o., jejímž statutárním orgánem byl v předcházejících třech

letech rovněž statutární orgán žalobkyně (pan Martin Haus), měla status nespolehlivé plátkyně daně a rovněž opakovaně včas nepodala daňové přiznání nebo vyúčtování.

[2] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu. Argumentovala v ní zejména tím, že žalovaný posoudil splnění vylučovací podmínky pro prominutí pokuty ve vztahu k nesprávné osobě. Martin Haus byl statutárním orgánem žalobkyně pouze v období od 23. 9. 2013 do 28. 11. 2016, nikoli však v době, kdy žalovaný rozhodoval o žádosti žalobkyně o prominutí pokuty.

[3] Krajský soud v Ostravě žalobě vyhověl. Žalovaný byl podle něj oprávněn posuzovat naplnění kritérií nespolehlivosti pouze k žalobkyni, popř. k jejímu statutárnímu orgánu nebo členu jejího statutárního orgánu v době posuzování žádosti o prominutí daně nebo jejího příslušenství, nikoli však k osobě, která v době posuzování žádosti o prominutí pokuty již nebyla statutárním orgánem nebo členem statutárního orgánu žalobkyně.

II. Kasační řízení

[4] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu nesprávného právního posouzení věci. Namítá v ní, že doslovný jazykový výklad vylučovací podmínky podle § 259c odst. 2 daňového řádu, který zastává krajský soud, je neudržitelný a měl by být použit výklad teleologický. Smyslem uvedeného ustanovení je nepřipustit prominutí příslušenství daně jednak u daňových subjektů, které se v posledních třech letech samy dopustily závažného porušení daňových nebo účetních předpisů (první podmínka), jednak u daňových subjektů z tohoto pohledu sice bezúhonných, ale připouštějících, aby je řídily a jako členové statutárního orgánu za ně jednaly osoby obdobně závadné, byť se tyto osoby závadného jednání nedopouštějí jménem daňového subjektu žádajícího o prominutí příslušenství daně (druhá podmínka). Obě tyto podmínky musejí být podle stěžovatele splněny současně.

[5] Žalobkyně navrhla zamítnutí kasační stížnosti. Uvedla, že překážka prominutí daně by měla být vykládána restriktivně a okruh osob, u nichž je posuzována „nespolehlivost“, by měl být co nejužší. Poukázala na skutečnost, že daň nebo příslušenství daně se promíjí daňovému subjektu, který se v nyní posuzovaném případě žádného závažného porušení předpisů nedopustil, avšak musel by nést důsledky shledaného závadného jednání bývalého člena svého statutárního orgánu. To odporuje smyslu a účelu ustanovení.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[6] Kasační stížnost není důvodná.

[7] Spor je o výklad § 259c odst. 2 daňového řádu, podle něhož *není prominutí daně nebo příslušenství daně možné, pokud daňový subjekt nebo osoba, která je členem jeho statutárního orgánu, v posledních 3 letech závažným způsobem porušily daňové nebo účetní právní předpisy*.

[8] Na věc se užije rovněž § 259c odst. 3, podle něhož *pokud právnická osoba závažným způsobem poruší daňové nebo účetní právní předpisy, hledí se pro účely posouzení splnění*

pokračování

podmínky podle odstavce 2 na osobu, která byla v době tohoto porušení v této právnické osobě členem statutárního orgánu, jako by je také porušila.

[9] V posuzovaném případě požádala žalobkyně o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení podle § 101k odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Spornou otázkou je, zda mohl stěžovatel posuzovat splnění uvedené podmínky pro prominutí pokuty ve vztahu k bývalému jednateři žalobkyně panu Martinu Hausovi, který jak v době podání žádosti o prominutí, tak zejména v době rozhodnutí o ní nebyl členem statutárního orgánu žalobkyně. Stěžovatel totiž vyhodnotil, že společnost STARCOM INTERNATIONAL, s. r. o., závažným způsobem porušila daňové nebo účetní právní předpisy, a jelikož byl Martin Haus v té době členem statutárního orgánu této společnosti, pohlížel na něj stěžovatel, jako by předpisy porušil též (§ 259c odst. 3 daňového řádu). Martin Haus byl v letech 2013 až 2016 rovněž členem statutárního orgánu žalobkyně.

[10] NSS ve shodě s žalobkyní a krajský soudem dospěl k závěru, že stěžovatel nemohl posuzovat splnění podmínky podle § 259c odst. 2 daňového řádu u bývalého jednatele žalobkyně.

[11] Tento závěr předně vychází z textu zákona, který stanoví, že se hodnotí osoba, která je členem statutárního orgánu. Z přítomného času slovesa nelze dovodit nic jiného, než že se tzv. test spolehlivosti provádí u osob, které jsou členy statutárního orgánu povinného subjektu v době rozhodování o žádosti. Jazykový výklad ostatně nezpochybňuje ani stěžovatel.

[12] Stěžovatel však argumentuje, že jazykový výklad nemůže převážet nad výkladem teleologickým. K tomu NSS uvádí, že podle důvodové zprávy k novele daňového řádu¹ vychází dotčené ustanovení z myšlenky, že

„daňovému subjektu, který často porušuje povinnosti při správě daní, by nemělo být prominutí daně ani jejího příslušenství vůbec přiznáno. Cílem tohoto požadavku je zabránit účelovému zneužívání prominutí k vyhýbání se daňovým povinnostem s odkazem na ochranu legitimního očekávání daňového subjektu.

Ustanovení odstavců 2 a 3 vycházejí z konceptu zohlednění spolehlivosti daňového subjektu, popř. osoby, která je členem jeho statutárního orgánu, jako obecné podmínky vydání určitého rozhodnutí v jeho prospěch. (...)

Promítnutí institutu spolehlivosti do právní úpravy prominutí daně a jejího příslušenství vychází z předpokladu, že prominutí má být odepřeno osobám, které závažným způsobem neplní své daňové, resp. účetní, povinnosti, tj. dle dosavadních zkušeností se projevily jako nespolehlivé. Ustanovení vylučuje, aby byla daň nebo příslušenství prominuto osobě, která v posledních třech letech porušila závažným způsobem daňové nebo účetní předpisy. (...)

Popsané kritérium směřuje i na osobu, která je členem statutárního orgánu právnické osoby, které má být daň nebo příslušenství prominuto. Pokud má být daň nebo příslušenství prominuto právnické osobě, nesmí se ani člen jejího statutárního orgánu v uplynulých třech letech dopustit závažného porušení daňových nebo účetních předpisů.

¹ důvodová zpráva k zákonu, kterým se mění zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, tisk 252/0, Poslanecká sněmovna parlamentu České republiky 2014, zvláštní část, k části čtvrté – změna daňového řádu, k bodu 34, dostupná na <http://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=7&t=252>

V případě, že právnická osoba závažně porušila daňové nebo účetní předpisy, zákon konstruuje fikci, že i osoba, která byla v době závažného porušení daňových nebo účetních předpisů členem jejího statutárního orgánu, předpisy sama porušila. Tímto způsobem se předchází účelovému zbavení se odpovědnosti za závažné porušení daňových nebo účetních předpisů prostřednictvím založení nové právnické osoby.

Splnění tříletého testu spolehlivosti bude správce daně zohledňovat k okamžiku, kdy posuzuje žádost o prominutí daně nebo příslušenství daně, nikoli k okamžiku podání žádosti.“

(veškerá zvýraznění doplnil NSS)

[13] Z citované části důvodové zprávy (ani z částí, které NSS necitoval) nevyplývá, že by zákonodárce zamýšlel testovat „spolehlivost“ rovněž bývalých členů statutárních orgánů. Jazyková formulace důvodové zprávy naopak stejně jako text zákona vypovídá spíše o tom, že spolehlivost by se měla zkoumat u osob, které jsou členy jeho statutárních orgánů subjektu k okamžiku posuzování žádosti o prominutí daně nebo příslušenství.

[14] Stěžovatel při posuzování žádosti vycházel z vnitřního pokynu Generálního finančního ředitelství D-29 k prominutí pokut za nepodání kontrolního hlášení². Podle pokynu se naplnění vylučující podmínky podle § 259c odst. 2 daňového řádu zkoumá u následujících osob (je-li žadatelem o prominutí pokuty za nepodání kontrolního hlášení právnická osoba):

- samotné právnické osoby,
- statutárního orgánu této právnické osoby, tj. všech právnických nebo fyzických osob, které *jsou* jeho statutárním orgánem nebo jeho členem,
- právnických osob, jejichž statutárním orgánem nebo členem statutárního orgánu je nebo byla v předcházejících 3 letech právnická osoba žádající o prominutí nebo její statutární orgán nebo člen jejího statutárního orgánu.

[15] Byť se třetí odrážka může jevit jako poněkud matoucí, NSS má za to, že ani z ní neplyne, že by měl správce daně prověřovat spolehlivost u všech osob, které byly v předcházejících třech letech statutárním orgánem nebo členem statutárního orgánu právnické osoby žádající o prominutí. Naopak při vědomí formulace zákona je třeba číst třetí odrážku pokynu tak, že správce daně zkoumá spolehlivost právnických osob (v období tří let předcházejících posuzování žádosti), jejichž statutárním orgánem nebo členem statutárního orgánu byl současný (myšleno k okamžiku posuzování žádosti) statutární orgán nebo člen statutárního orgánu společnosti. Tedy ani z vnitřního pokynu vydaného stěžovatelovým nadřízeným orgánem za účelem sjednocení správní praxe správců daně neplyne stěžovatelem zastávaný výklad zákona.

[16] Stěžovatel namítá, že smyslem napadeného ustanovení je nepřipustit, aby byla prominuta daň i těm daňovým subjektům, které připouštějí, aby je řídily a jako členové statutárního orgánu za ně jednaly osoby, které závažně porušily daňové nebo účetní předpisy, byť se tyto osoby závažného jednání nedopouštějí jménem daňového subjektu žádajícího o prominutí příslušenství daně.

² čj. 111096/16/7100-20116-050484 ve znění jeho Dodatku č. 1 ze dne 2. 3. 2017

pokračování

[17] NSS v tom se stěžovatelem v zásadě souhlasí, avšak znovu opakuje, že z ničeho zároveň neplyne, že by zákonodárce zamýšlel odepřít prominutí daně či příslušenství právníkům osobám proto, že kdykoli v průběhu minulých tří let byla členem jejich statutárního orgánu osoba, která byla k okamžiku rozhodování o žádosti shledána „nespolehlivou“. Stěžovatel nad rámec zákona zpřísňuje a rozšiřuje podmínky vylučující prominutí pokuty. Je-li nějaká z podmínek zákona, která vylučuje, či naopak připouští prominutí, formulována nejasně, je třeba ji vykládat spíše ve prospěch soukromé osoby, již by dobrodiní prominutí svědčilo (rozsudek NSS ze dne 2. 8. 2017, čj. 2 Afs 62/2017-37, č. 3636/2017 Sb. NSS, bod 33). Stěžovatelův výklad nemůže uspět tím spíše, že v nyní řešené věci je zákonná podmínka formulována poměrně jasně a stěžovatel se ji snaží rozšířit v neprospěch žalobkyně. Činí tak však neoprávněně, neboť v daňovém právu zásadně platí, že teleologický výklad zásadně nemůže „dotvořit“ právní normu v neprospěch daňového subjektu (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 16. 10. 2008, čj. 7 Afs 54/2006-5, č. 1778/2009 Sb. NSS, bod 64).

[18] Stěžovatel se snaží podpořit svůj náhled na věc poukazem na důsledek (podle něj absurdní) výkladu krajského soudu, podle něhož by osoba jednající v posledních třech letech závadným způsobem, jenž vylučuje vyhovění žádosti, mohla kdykoli v průběhu posledních tří let zastávat funkci člena statutárního orgánu, a dokonce by mohla podat jménem daňového subjektu samotnou žádost o prominutí, a poté by přestala tuto funkci zastávat po dobu, než bude o žádosti rozhodnuto. Podle stěžovatele neexistuje racionální důvod, aby se odlišně přistupovalo k daňovým subjektům, které takovou osobu na nezbytnou dobu účelově zproští funkce (k tomu stěžovatel rozvíjí hypotetický příklad „jednočlenné“ společnosti s ručením omezeným), a k subjektům, které této osobě umožní i po dobu rozhodování o podané žádosti setrvat ve funkci.

[19] Ani tato argumentace není podle NSS přesvědčivá. V této věci není pochyb o tom, že žalobkyně účelově nejednala. NSS naopak neshledává důvod, proč by obava z účelového obcházení zákona a zneužití práva některými daňovými subjekty, navíc ve specificky nastavené situaci, měla vést ke zpřísnění podmínek nad rámec zákona pro všechny ostatní subjekty, které účelově nejednají.

IV. Závěr a náklady řízení

[20] Stěžovatelovy námitky nebyly důvodné, NSS proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[21] O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 a § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, a proto je povinen nahradit úspěšné žalobkyni náklady zastoupení ve výši 3 100 Kč za jeden úkon právní služby, tj. vyjádření ke kasační stížnosti [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], spolu s paušální náhradou hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Zástupce žalobkyně je plátkyní daně z přidané hodnoty, a odměna za zastupování se tak zvyšuje o tuto daň ve výši 21 %; výsledná částka činí 4 114 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. srpna 2020

Ondřej Mrákota
předseda senátu