

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **CENTRAL GROUP 23. investiční a. s.,** IČ 63999102, se sídlem Na Strži 65/1702, Praha 4, proti žalovanému: **Ministerstvo financí,** se sídlem Letenská 15, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2015, č. j. 904/87715/2011, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 6. 2018, č. j. 6 Af 72/2015 - 31,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve spojení s § 264 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, zamítl žádost žalobce o prominutí úroku z prodlení na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 ve výši 6.080.486 Kč, o jehož předpisu byl žalobce vyrozuměn platebním výměrem Finančního úřadu pro Prahu 4 ze dne 13. 4. 2011, č. j. 170060/11/004513104113.

[2] Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž uvedl, že žalovaný vycházel při odůvodnění svého rozhodnutí z čl. II. odst. A. 5 pokynu Ministerstva financí č. D - 330 ze dne 29. 10. 2009 (dále též „pokyn“), kterým se vymezují nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti zákona podle § 55a zákona o správě daní a poplatků. Důvody pro aplikaci tohoto ustanovení pokynu shledal

žalovaný v tom, že proti bývalému prokuristovi žalobce bylo vedeno trestní řízení pro trestný čin zkrácení daně, ve kterém byl dosud nepravomocně odsouzen.

[3] Žalobce namítal, že toto ustanovení pokynu dopadá pouze na trestní řízení vedené proti daňovému dlužníku - fyzické osobě, přičemž v celém předmětném období, za které žalobce žádal o prominutí příslušenství daně, až do 31. 12. 2011 neexistovala zákonná úprava trestní odpovědnosti právnických osob a ani právní úprava, která by umožnila přičítat trestné činy spáchané fyzickými osobami právnické osobě. V období do 31. 12. 2011 tak nemohlo být proti žalobci vedeno trestní řízení, ani mu nemohly být přičítány trestné činy spáchané fyzickou osobou. Předmětné ustanovení pokynu nepojednává o tom, že by mělo být vztaženo i na trestné činy fyzických osob, které lze přičítat právnické osobě.

[4] Žalobce zpochybnil závěr žalovaného, že pokud by se předmětné ustanovení pokynu vztahovalo pouze na fyzické osoby, byly by tímto diskriminovány. Podle žalobce by totiž použitím analogie a vztažením tohoto ustanovení i na žalobce, který jako právnická osoba před 1. 1. 2012 trestný čin nemohl spáchat, ani mu nebylo možné přičítat jednání fyzické osoby s ním propojené, došlo k dotčení jeho práv bez opory v zákoně, a byl by tak diskriminován naopak on. Žalobce označil za nepřípustné, aby byl v rámci institutu prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti zákona vykládán předmětný pokyn tak, že předjímá a nahrazuje neexistující zákonnou úpravu trestní odpovědnosti právnických osob, a tím současně rozšiřoval její aplikovatelnost na subjekty, u nichž s tím příslušný právní předpis nepočítá.

[5] Žalobce dále upozornil na skutečnost, že je třeba rozlišovat zásadní rozdíly v postavení a pravomocech prokuristy a člena statutárního orgánu. Do agendy prokuristy nespadá výslovně jednání za společnost před správcem daně (viz ustanovení § 9 zákona o správě daní a poplatků ve spojení s rozhodnutím Nejvyššího soudu sp. zn. 23 Cdo 2713/2009 a rozsudkem NSS sp. zn. 1 Afs 32/2010). Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že dotyčný prokurista byl i výkonným ředitelem žalobce, neboť nebyl statutárním orgánem žalobce, ani nedisponoval plnou mocí ani jiným oprávněním, kterým by se ve vztahu ke správci daně vykazoval jako oprávněná osoba ve smyslu ustanovení § 9 zákona o správě daní a poplatků.

[6] Následně žalobce shrnul, že žalovaný postupoval při vydání napadeného rozhodnutí v rozporu se základními zásadami správy daní, zejména v rozporu s § 5 odst. 1 a 3 a § 6 odst. 3 daňového řádu, když své rozhodnutí založil na nesprávné aplikaci ustanovení podzákonného předpisu, čímž zasáhl nezákonně do práv žalobce. S ohledem na to, že žalobce dobrovolně a neprodleně splnil všechny své dlužné daňové povinnosti, pak žalobce vnímá požadavek žalovaného na to, aby uhradil i příslušenství, jako nepřiměřenou tvrdost vůči své osobě.

[7] Městský soud v Praze nadepsaným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Za podstatné městský soud označil, že citovaný pokyn výslovně vylučuje prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti v případě trestního řízení o některém z trestných činů v § 24 odst. 5 písm. b) a c) zákona o správě daní a poplatků. Městský soud v Praze se proto zabýval naplněním této podmínky. Konstatoval, že

z pokynu nevyplývá závěr žalovaného, že je podstatné, zda se jedná o prominutí příslušenství daně, které se váže k daňové povinnosti, ohledně které je vedeno trestní řízení.

[8] Rozhodující podle Městského soudu v Praze je, že daňovým subjektem je v posuzované věci právnická osoba, avšak až do 1. 1. 2012 české trestní právo trestní odpovědnost právnických osob neupravovalo. Trestně odpovědné mohly být pouze osoby fyzické jednající za právnickou osobu. Z hlediska trestního práva, je-li skutková podstata trestného činu naplněna jednáním kolektivního orgánu společnosti, jsou za tento trestný čin odpovědné jednotlivé fyzické osoby, které se svým jednáním podílely na rozhodnutí společnosti, jež skutkovou podstatu trestného činu naplnilo.

[9] Soud se proto zabýval otázkou, zda trestně právní odpovědnost prokuristy a jeho trestní stíhání může být ve smyslu pokynu posuzováno jako vedení trestního řízení proti žalobci. Při posouzení postavení prokuristy a jeho oprávnění jednat za společnost v daňovém řízení Městský soud v Praze vycházel z rozsudku NSS ze dne 24. 6. 2010, č. j. 1 Afs 32/2010 - 86, z něhož vyplývá, že zákonné postavení prokuristy nezakládá bez dalšího oprávnění či dokonce povinnost prokuristy jednat za podnikatele v oblasti úkonů, jež činí samotný podnikatel jako daňový subjekt vůči státu. Uvedené podle městského soudu znamená, že závěr o trestním stíhání žalobce by bylo možné učinit pouze za podmínky, kdyby se tohoto jednání dopustil jeho statutární orgán, což však prokurista není. K argumentaci žalovaného, že prokurista byl také výkonným ředitelem, soud uvedl, že z podkladů vyplývá, že Ing. A. N. se předmětných trestných činů dopustil v pozici prokuristy a nikoli výkonného ředitele, přičemž ani výkonný ředitel není statutárním orgánem společnosti a ani na základě jeho případného trestního stíhání by nebylo možné dospět k závěru, že je splněna podmínka, podle níž trestní řízení o některém z trestných činů uvedených v pokynu D-330 je vedeno proti daňovému dlužníkovi.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[10] Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (dále též „stěžovatel") kasační stížnost. Městskému soudu v Praze v prvé řadě vytknul, že judikaturu aplikoval nepřípadným způsobem. Zcela totiž pominul, že se předmětné judikáty zabývaly otázkou oprávnění k právnímu jednání za právnickou osobu, avšak v posuzované věci se naopak jedná o protiprávní jednání. Podle stěžovatele je v teorii práva v případě deliktní způsobilosti obecně uznáván poněkud širší okruh osob způsobilých zavazovat určitý subjekt svým jednáním, než v případě jednání právního. V této souvislosti stěžovatel poukázal na § 420 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, a § 167 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, a připomněl objektivní odpovědnost právnických osob v oblasti správního trestání.

[11] V oblasti trestního práva je podle stěžovatele právnické osobě přičitatelné nejen jednání jejích statutárních orgánů nebo jiných osob oprávněných za ni jednat, ale i osob vykonávajících řídící a kontrolní činnost, jakož i osob, které vykonávají na řízení právnické osoby rozhodující vliv. Prokurista žalobce se trestné činnosti nedopustil při formálním jednání se správcem daně, k němuž nebyl ve smyslu výše uvedené judikatury oprávněn, ale v rámci své běžné činnosti. Zároveň je zřejmé, že deliktní jednání prokuristy

žalobce bylo prováděno v zájmu a ve prospěch žalobce, neboť směřovalo k vyměření daní žalobci v nižším rozsahu. Skutečnost, že toto jednání nenaplnilo zamýšlený účel, když v daňovém řízení došlo k doměření daně a vyměření penále, a ve výsledku tak nebylo prospěchu žalobce dosaženo, již pro posouzení této otázky nehraje roli.

[12] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že městský soud aplikoval přiléhavou judikaturu. Stěžovatel naproti tomu ve své argumentaci používá analogii, jejíž použití však je ve správním právu značně omezené a nepřichází v posuzované věci v úvahu.

III. Posouzení kasační stížnosti

[13] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. jedná zaměstnanec s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud v prvé řadě pro přehlednost uvádí, že žalobce podal žádost o prominutí úroku z prodlení na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2008 dne 22. 12. 2010. Žalovaný však již rozhodoval za účinnosti daňového řádu a podle § 264 odst. 6 tohoto zákona *žádosti o prominutí daně nebo příslušenství daně, žádosti o prominutí daňového nedoplatku, žádosti o posečkání daně nebo její zaplacení ve splátkách, které byly podány podle dosavadních právních předpisů a které nebyly vyřízeny do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se posoudí podle podmínek obsažených v dosavadních právních předpisech.* Žalovaný tedy posoudil žádost žalobce podle § 55a zákona o správě daní a poplatků, podle kterého *ministerstvo může daň zcela nebo částečně prominout z důvodů nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů. U příslušenství daně tak může učinit i z důvodu odstranění tvrdosti. K tomuto prominutí může dojít v kterémkoli stadiu daňového řízení.*

[16] Stěžovatel žádosti žalobce nevyhověl s poukazem na čl. II. odst. A, bod 5 pokynu, podle kterého, *v případech, kdy je proti daňovému dlužníkovi vedeno trestní řízení o některém z trestných činů uvedených v § 24 odst. 5 písm. b) a c) ZSDP, ať už na základě oznámení správce daně při plnění oznamovací povinnosti dle § 8 odst. 2 zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, nebo z úřední povinnosti orgánů činných v trestním řízení, pak nelze vyhovět žádanému prominutí příslušenství tímto daňovým dlužníkem, které se váže k daňové povinnosti, ohledně které je trestní řízení vedeno. Shodně se postupuje i v případech, kdy je pravomocně rozhodnuto o takovýchto trestných činech. Pokud bude trestní řízení odloženo nebo trestní stíhání zastaveno, pak se k uvedenému nepřihlíží.* V posuzované věci se tak jedná především o posouzení, zda byly dány podmínky pro aplikaci tohoto ustanovení pokynu.

[17] Mezi účastníky je nesporné, že žalobce (daňový dlužník) nebyl trestně stíhán a že trestně stíhán byl prokurista žalobce. Nejvyšší správní soud konstatuje, že v posuzované věci je třeba podle již zmíněného § 264 odst. 6 daňového řádu aplikovat právní úpravu platnou a účinnou době, kdy žalobce podal předmětnou žádost, tj. ke dni 22. 12. 2010. V této době platná a účinná právní úprava neupravovala trestní odpovědnost právnických osob (trestného činu se tedy mohla dopustit pouze osoba fyzická), z čehož plyne, že proti právnickým osobám nebylo ani možné vést trestní řízení. Žalobce tedy ani trestně stíhán být nemohl. Trestní stíhání právnických osob umožnil až zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, který však nabyl účinnosti dne 1. 1. 2012, přičemž v trestním právu platí přísný zákaz retroaktivity v neprospěch pachatele.

[18] Tuto skutečnost považuje Nejvyšší správní soud za rozhodující pro správné posouzení věci, neboť jestliže žalobce nebyl a ani nemohl být trestně stíhán, nebylo již s ohledem na tuto okolnost možné vůči němu aplikovat výše uvedené ustanovení pokynu.

[19] V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za vhodné vyjádřit se k argumentaci stěžovatele uvedené v jeho rozhodnutí, v níž uvedl, že pokyn je třeba vztahovat i na případy, kdy trestní řízení není vedeno přímo proti daňovému dlužníkovi - právnické osobě, ale proti fyzickým osobám s tímto daňovým dlužníkem personálně propojeným, pokud by mu jednání, kterého se měly dopustit, bylo přičitatelné ve smyslu obecné teorie způsobilosti k deliktnímu jednání. Opačný výklad by totiž podle stěžovatele zjevně zakládal v právním řádu České republiky nepřípustnou diskriminaci fyzických osob.

[20] Stěžovatel v uvedené argumentaci dovodil možnost vztáhnout pokyn také na případy, kdy trestně stíhaná není přímo právnická osoba, ale fyzická osoba s touto právnickou osobou personálně propojená. Nejvyšší správní soud však má za to, že tento závěr stěžovatele neobstojí, a to právě s ohledem na výše již zmíněnou skutečnost, že v době podání žádosti žalobce nebylo možné podle platné a účinné právní úpravy proti právnickým osobám vést trestní řízení. Nebylo proto ani možné jakkoli z předmětného pokynu dovozovat, že žalobce se nachází v postavení, kdy je proti němu vedeno trestní řízení. Jinak řečeno, výkladem pokynu žalovaného nelze dospět k závěru o existenci institutu neobsaženého v právních předpisech.

[21] Argumentace stěžovatele uvedená v kasační stížnosti nemůže na výše uvedeném závěru, že proti žalobci nebylo možné vést trestní řízení, nic změnit, jelikož otázkami zda a do jaké míry je právnické osobě v oblasti trestního práva přičitatelné jednání osob oprávněných za ni jednat, není na místě se v posuzované věci zabývat. Jedná se totiž o případ, kdy žalobce, jakožto právnická osoba nemohl být trestně odpovědný, a tudíž ani nemohl být trestně stíhán. Lze doplnit, že pokud by stěžovateli mělo být umožněno učinit si sám úsudek o tom, které osobě je jednání obviněného či odsouzeného přičitatelné, bylo by v důsledku dané ustanovení pokynu nadbytečné. Neboť stěžovatel by v zásadě mohl sám posoudit, která osoba je odpovědná za určité trestněprávně postihované jednání, a to zcela nezávisle na postupu a rozhodnutích orgánů činných v trestním řízení. Takový závěr by ovšem byl v rozporu s ustanovením § 28 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož si správce daně nemůže jako o předběžné otázce učinit úsudek o tom, zda a kým byl spáchán trestný čin nebo přestupek, nebo o osobním stavu občana.

[22] Městský soud v Praze se tak poněkud nadbytečně zabýval posouzením a postavením prokuristy a statutárního orgánu právnické osoby, nicméně dospěl ke správnému závěru, že žalobce jakožto právnickou osobu nebylo možné v rozhodné době trestně stíhat, a rozhodnutí žalovaného proto bylo třeba zrušit, neboť neobstojí důvod, na kterém bylo postaveno.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[23] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelem uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[24] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšný žalobce se výslovně vzdal práva na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 18. října 2018

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu