



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Petry Weissové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **CENTRAL GROUP 23. investiční a. s.**, se sídlem Na Strži 65/1702, Praha 4, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 9. 2015, č. j. 904/89304/2011, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 26. 6. 2018, č. j. 6 Af 74/2015 - 31,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

### O d ů v o d n ě n í :

#### I.

[1] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), ve spojení s § 264 odst. 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), žádost žalobkyně o prominutí úroku z prodlení na daní z přidané hodnoty za zdaňovací období 01/2008, 02/2008, 03/2008, 05/2008, 07/2008, 08/2008, 11/2008 a 05/2009 ve výši 5.860.913 Kč z důvodu odstranění tvrdosti zákona.

[2] Vycházejí z Pokynu D-330 ze dne 29. 10. 2009, jímž vymezil nejčastější důvody pro prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti podle § 55a zákona o správě daní a poplatků (dále jen „pokyn D-330“), žalovaný dospěl k závěru, že příslušenství daně – úroky z prodlení, o jehož prominutí žalobkyně požádala, se váže k daňovým povinnostem, ohledně nichž je vedeno trestní řízení v souvislosti s některými trestnými činy uvedenými v § 24 odst. 5 písm. b) a c) zákona o správě daní a poplatků, a to proto, že se protiprávního jednání přičitatelného žalobkyni dopustil Ing. A. N., který u žalobkyně působil jako prokurista a výkonný ředitel.

## II.

[3] Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí žalovaného žalobu u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který jí vyhověl, napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

[4] Městský soud zdůraznil, že pokyn D-330, který vylučuje prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti v případě, kdy je proti daňovému dlužníku vedeno trestní řízení o některém z trestných činů uvedených v § 24 odst. 5 písm. b) a c) zákona o správě daní a poplatků, výslovně uvádí, že trestní řízení o některém ze zde uvedených trestných činů musí být vedeno proti daňovému dlužníkovi. Městský soud se proto zabýval naplněním této podmínky.

[5] Za rozhodující skutečnost městský soud označil, že daňovým subjektem je v posuzované věci žalobkyně - právnická osoba, přičemž do 1. 1. 2012 české trestní právo trestní odpovědnost právnických osob neupravovalo. Trestně odpovědné mohly být pouze osoby fyzické jednající za právnickou osobu. Byla-li tedy skutková podstata trestného činu naplněna jednáním kolektivního orgánu společnosti, byly za tento trestný čin odpovědné jednotlivé fyzické osoby, které se svým jednáním podílely na rozhodnutí společnosti, které skutkovou podstatu trestného činu naplnilo.

[6] Městský soud se proto zabýval otázkou, zda trestněprávní odpovědnost prokuristy a jeho trestní stíhání může být považováno za vedení trestního řízení proti žalobkyni ve smyslu pokynu D-330. Při posouzení postavení prokuristy a jeho oprávnění jednat za společnost v daňovém řízení přitom městský soud vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu 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 případech, kdy tak činí samotný podnikatel jako daňový subjekt vůči státu. Uvedené podle městského soudu znamená, že závěr o trestním stíhání žalobkyně by bylo možné učinit pouze za podmínky, kdyby se tohoto jednání dopustil její statutární orgán, což však prokurista není. K argumentaci žalovaného, že prokurista byl také výkonným ředitelem, městský soud uvedl, že z podkladů vyplývá, že Ing. A. N. se předmětných trestných činů dopustil v postavení prokuristy a nikoli výkonného ředitele; nadto 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.

## III.

[7] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) nyní brojí proti rozsudku městského soudu (dále jen „napadený rozsudek“) kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[8] Stěžovatel předně městskému soudu vytýká, že sice v napadeném rozsudku dovedl, že v době před zavedením trestní odpovědnosti právnických osob v českém právním řádu mohlo být kritérium vedení trestního řízení o některém z trestných činů uvedených v § 24 odst. 5 písm. b) a c) zákona o správě daní a poplatků, popř. existence pravomocného rozhodnutí o takovém trestném činu, naplněno trestněprávním jednáním fyzické osoby jednající za tuto právnickou osobu, ale současně vyloučil možnost naplnění tohoto kritéria v případě, že jde o trestněprávní jednání prokuristy, resp. výkonného ředitele právnické osoby.

pokračování

[9] Podle stěžovatele městský soud také nesprávně vyložil citovanou judikaturu, a to zejména rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2010, č. j. 1 Afs 32/2010 – 86, a usnesení Nejvyššího soudu ze dne 17. 2. 2004, 11 Tdo 972/2003, neboť pominul, že se tato rozhodnutí zabývala otázkou oprávnění k právnímu jednání za právnickou osobu, přičemž v nyní posuzované věci jde o jednání protiprávní, delikttní. V teorii práva je přitom v případě delikttní způsobilosti obecně uznáván širší okruh osob způsobilých zavazovat určitý subjekt svým jednáním, než je 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. V oblasti trestního práva je podle stěžovatele právnické osobě přičitatelné nejen jednání jejich statutárních orgánů nebo jiných osob oprávněných za ni jednat, ale i osob vykonávajících řídicí a kontrolní činnost, jakož i osob, které vykonávají na řízení právnické osoby rozhodující vliv.

[10] Stěžovatel zdůrazňuje, že bývalý prokurista a výkonný ředitel žalobkyně Ing. A. N. se jednání, v němž bylo shledáno naplnění skutkové podstaty trestného činu, nedopustil při formálním jednání se správcem daně, ale v rámci jeho běžné činnosti prokuristy žalobkyně. Současně je podle stěžovatele zřejmé, že popsané delikttní jednání Ing. A. N. bylo prováděno v zájmu a ve prospěch žalobkyně, neboť nepochybně směřovalo k vyměření daní žalobkyni 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 žalobkyně dosaženo, již pro posouzení této otázky nehraje roli.

[11] Stěžovatel tedy v kasační stížnosti setrvává na svém závěru uvedeném v napadeném rozhodnutí, že v posuzované věci existovala skutečnost vylučující vydání rozhodnutí o prominutí příslušenství daně z důvodu tvrdosti uvedená v pokynu D-330.

#### IV.

[12] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že městský soud v napadeném rozsudku použil přílehlavou judikaturu, z níž vyplývá, jak by měly správní orgány pohlížet na jednání prokuristy a přičitatelnost takového jednání právnické osobě. Stěžovatel naproti tomu ve své argumentaci používá analogii, jejíž použití je ve správním právu značně omezené a nepřichází v posuzované věci v úvahu.

#### V.

[13] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[14] Kasační stížnost není důvodná.

[15] Nejvyšší správní soud předesílá, že v obdobných věcech stejných účastníků řízení již rozhodl rozsudky ze dne 11. 10. 2018, č. j. 4 Afs 232/2018 – 32, a ze dne 18. 10. 2018, č. j. 4 Afs 231/2018 - 26. S ohledem na skutkovou podobnost věcí a shodné kasační námítky proto v nyní projednávaném případě vychází ze závěrů uvedených rozsudků, s nimiž se ztotožňuje a jež lze beze zbytku použít i na posuzovaný případ.

[16] Kasační soud pro přehlednost uvádí, že žalobkyně podala žádost o prominutí úroku z prodlení na dani z přidané hodnoty dne 22. 12. 2010. Stěžovatel o této žádosti však již rozhodoval za účinnosti daňového řádu a podle § 264 odst. 6 tohoto zákona „[ž]ádosti

*o prominutí daně nebo příslušenství daně, žádosti o prominutí daňového nedoplatku, žádosti o posečkáni 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.“* Stěžovatel tedy posoudil žádost žalobkyně podle § 55a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, podle kterého „[m]inisterstvo 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.“

[17] Stěžovatel žádosti žalobkyně nevyhověl s poukazem na čl. II. odst. A, bod 5 pokynu D-330, 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 nepřiblíží.“ V nynější věci se tak jedná především o posouzení toho, zda byly dány podmínky pro aplikaci tohoto ustanovení pokynu D-330.

[18] Mezi účastníky je nesporné, že žalobkyně (daňový dlužník) nebyla trestně stíhána a že trestně stíhán byl prokurista žalobkyně. Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že v posuzované věci je třeba podle již zmíněného § 264 odst. 6 daňového řádu aplikovat právní úpravu platnou a účinnou v době, kdy žalobkyně podala 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. Žalobkyně tedy ani trestně stíhána být nemohla. Trestní stíhání právnických osob umožnil až zákon č. 418/2011 Sb., o trestní odpovědnosti právnických osob a řízení proti nim, který však nabyl účinnosti až dne 1. 1. 2012, přičemž v trestním právu platí přísný zákaz retroaktivity v neprospěch pachatele.

[19] Tuto skutečnost považuje Nejvyšší správní soud za rozhodující pro správné posouzení věci, neboť jestliže žalobkyně nebyla a ani nemohla být trestně stíhána, nebylo již s ohledem na tuto okolnost možné vůči ní aplikovat výše uvedené ustanovení pokynu D-330.

[20] V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud za vhodné vyjádřit se také k argumentaci stěžovatele použité v jeho rozhodnutí, v níž uvedl, že pokyn D-330 je třeba vztahovat i na případy, kdy trestní řízení není vedeno přímo proti daňovému dlužníkovi - právnické osobě, ale též 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 nepřipustnou diskriminaci fyzických osob.

[21] 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 žalobkyně nebylo možné podle platné a účinné právní úpravy proti právnickým osobám vést trestní řízení. Nebylo proto ani možné jakkoli z předmětného pokynu dovozovat, že žalobkyně se nachází v postavení, kdy je proti ní vedeno trestní řízení. Jinak řečeno, výkladem pokynu stěžovatele nelze dospět k závěru o existenci institutu neobsaženého v právních předpisech.

pokračování

[22] Argumentace stěžovatele uvedená v kasační stížnosti nemůže na výše uvedeném závěru, že proti žalobkyni 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 žalobkyně, jakožto právnická osoba nemohla být trestně odpovědná, a tudíž ani nemohla být trestně stíhána. 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 konečném důsledku použité ustanovení pokynu nadbytečné. Stěžovatel by totiž 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.

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

## VI.

[24] S ohledem na výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s.

[25] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Procesně úspěšná žalobkyně se výslovně vzdala 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 19. prosince 2019

JUDr. Jiří Palla  
předseda senátu