



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce **České republiky - České správy sociálního zabezpečení**, se sídlem Praha 5, Křížová 25, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Českých Budějovicích**, se sídlem České Budějovice, Mánesova 3a, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 14. 3. 2008, č. j. 10 Ca 1/2008 - 37,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 11. 2007, č. j. 6046/07-1500 (dále jen „napadené rozhodnutí“), bylo podle § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu v Jindřichově Hradci (dále též „správce daně“) ze dne 25. 6. 2007, č. j. 51308/07/086940/2593 (dále též „prvostupňové rozhodnutí“), kterým správce daně uložil žalobci pokutu za nesplnění povinnosti vyplývající z § 34 odst. 1 daňového řádu, neboť žalobce správci daně nesdělil, zda daňový dlužník pobírá důchod a pokud ano, v jaké výši. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu

v Českých Budějovicích žalobou, kterou se domáhal prohlášení obou rozhodnutí správních orgánů za nulitní, eventuálně jejich zrušení pro nezákonnost. Rozsudkem ze dne 14. 3. 2008, č. j. 10 Ca 1/2008 - 37, krajský soud žalobu zamítl.

Krajský soud v odůvodnění především poukázal na odůvodnění svého rozsudku ze dne 31. 5. 2007, č. j. 10 Ca 74/2007 - 21, kterým prohlásil za nicotná předchozí rozhodnutí žalovaného a správce daně v téže věci, a to z toho důvodu, že jimi byla sankce uložena organizační složce státu, a nikoli subjektu způsobilému k právům a povinnostem; vytýkané vady však byly v nyní přezkoumávaných rozhodnutích odstraněny. V předcházejícím rozsudku, s odkazem na § 7 odst. 2 písm. f) a § 37 odst. 1 daňového řádu, § 3 odst. 2 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o majetku ČR“) a § 3a odst. 1 a 5 zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 582/1991 Sb.“), již nicméně krajský soud konstatoval, že žalobce byl povinen na žádost správce daně požadované údaje sdělit a nereagováním na výzvu porušil povinnost nepeněžitě povahy danou mu zákonem. Krajský soud dále shrnul obligatorní náležitosti rozhodnutí (§ 32 odst. 1 a 2 daňového řádu), mezi něž patří mj. i přesné označení příjemce rozhodnutí, výrok s uvedením právních předpisů a částka, která má být zaplacená; dle jeho názoru těmito požadavkům rozhodnutí správce daně vyhovělo. Soud upřesnil, že daňový řád nestanoví, že ve výroku rozhodnutí má být konkretizováno, komu se pokuta ukládá [§ 32 odst. 2 písm. d) daňového řádu], a proto ani takový nedostatek nelze prvostupňovému rozhodnutí vytýkat. Kromě toho, pokud by žalobcem zpochybňované prvostupňové rozhodnutí skutečně neobsahovalo přesné označení příjemce, pak by se nejednalo o nulitu, ale o neplatnost rozhodnutí (§ 32 odst. 7 daňového řádu). Dále se krajský soud věnoval aplikaci § 34 odst. 1 daňového řádu na případ žalobce. Citoval v této souvislosti § 3 odst. 2 zákona o majetku ČR, podle něhož jsou správní úřady organizačními složkami státu a nejsou právníckými osobami, čímž však není dotčena jejich způsobilost nebo výkon předmětu činnosti podle zvláštních předpisů, neboť jejich jednání je považováno za jednání státu. Tomu odpovídá i ustanovení § 3a odst. 5 zákona č. 582/1991 Sb., podle kterého v případech, kdy zvláštní předpisy obecně ukládají povinnosti nebo zakládají oprávnění pro správní úřady nebo orgány státní správy, vztahují se tyto povinnosti i na Českou správu sociálního zabezpečení (tj. žalobce). Z těchto důvodů má tedy za nezpochybněné postavení žalobce jako *třetí osoby* ve smyslu § 7 odst. 2 daňového řádu, na které ustanovení § 34 odst. 1 daňového řádu dopadá. Pokud jde o ustanovení § 34 odst. 6 daňového řádu, ten stanoví speciální povinnost, nevylučující součinnost třetích osob ve smyslu obecného požadavku formulovaného v odstavci prvním. Poukázal přitom i na § 14 odst. 2 zákona č. 582/1991 Sb., stanovící orgánům sociálního zabezpečení povinnost sdělovat údaje týkající se jednotlivých občanů jiným subjektům, pokud tak stanoví zvláštní zákon (tj. daňový řád). Navíc toto ustanovení dopadá na požadavek fyzických i právníckých osob; právníckou osobou může sice být i stát (pokud je účastníkem občanskoprávních vztahů), o takový případ se však v posuzované věci nejedná. Správce daně (ten, kdo žádal o poskytnutí součinnosti) není právníckou osobou, nemá způsobilost k právům a povinnostem a disponuje pouze přiznanou způsobilostí ve věcech správy daní. V konkrétní věci správce daně požadoval sdělení, zda a v jaké výši pobírá daňový dlužník důchod, neboť jeho právem i povinností je vymáhat daňové pohledávky a zjišťovat v této souvislosti majetek daňových dlužníků (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Krajský soud neshledal za důvodnou ani námitku nepřezkoumatelnosti výše pokuty a naopak

vyzdvihl fakt, že správce daně, který zohlednil dobu trvání a následky protiprávního jednání, vysvětlil, že dochází ke zbytečnému zvyšování nákladů správy daní, přičemž však pokutu uložil na spodní hranici zákonné sazby. K rozhodnutí krajských úřadů, jichž se žalobce dovolával, nepřihlédl, a to s odkazem na nezávislost soudu a irelevanci obou rozhodnutí pro projednáváný případ.

Proti tomuto rozsudku brojil žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností odkazující se na nezákonnost rozsudku soudu krajského soudu, aniž však tuto námitku výslovně podřadil pod některý z důvodů obsažených v § 103 odst. 1 soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel v kasační stížnosti především uvádí, že podstata sporu tkví ve výkladu vztahu mezi § 34 odst. 1 a 2 daňového řádu na straně jedné a § 34 odst. 6 téhož zákona na straně druhé. Krajský soud označil § 34 odst. 6 daňového řádu za speciální k § 34 odst. 1 daňového řádu, avšak takový výklad stěžovatel považuje za nezákonný a rozporný s dosavadní rozhodovací praxí správců daně (zde opětovně cituje rozhodnutí krajských úřadů Jihomoravského a Moravskoslezského kraje) i důvodovou zprávou k daňovému řádu, podle které byl § 34 odst. 6 daňového řádu přijat jako zrcadlové ustanovení k prolomení povinnosti mlčenlivosti vůči orgánům sociálního zabezpečení tak, aby nedocházelo k nejasnostem při výkladu odlišných legislativních úprav při vzájemné výměně potřebných informací. Na podporu svého tvrzení se odvolává i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2005, č. j. 2 Afs 65/2004 - 47, v němž se konstatuje, že povinnost mlčenlivosti zdravotních pojišťoven není prolomena ustanovením § 34 odst. 1 a 2 daňového řádu. V další námitce stěžovatel brojí proti závěru krajského soudu o tom, že rozhodnutí krajských úřadů Jihomoravského a Moravskoslezského kraje jsou v přezkoumávané věci irelevantní. Má naopak za to, že představují ustálenou rozhodovací praxi, z jejíž správnosti stěžovatel vycházel. Právě následný odklon od ustáleného právního názoru je i podpůrným argumentem nepřiměřenosti výše uložené pokuty. Stěžovatel konečně stále trvá na tom, že příjemce rozhodnutí nebyl ve výroku prvostupňového rozhodnutí přesně označen a upozorňuje, že jen výrok rozhodnutí může nabýt právní moci.

Žalovaný ve svém vyjádření k věci nejprve upozornil na skutečnost, že se stížní námitky shodují s námitkami žalobními, a odkázal proto na své vyjádření k žalobě. Zopakoval, že rozhodnutí obsahuje jednoznačné označení příjemce rozhodnutí tak, jak to požaduje § 32 odst. 2 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že citované ustanovení neurčuje umístění označení příjemce rozhodnutí, považuje názor, že označení příjemce rozhodnutí musí být uvedeno ve výroku, za mylný. Dále žalovaný nesouhlasí s tím, že v případě stěžovatele bylo možno postupovat výlučně podle § 34 odst. 6 daňového řádu. Zjišťované údaje jsou nepochybně dalšími údaji potřebnými k vymáhání daní ve smyslu § 34 odst. 1 písm. d) daňového řádu, neboť vyplácené důchody mohou být postiženy daňovou exekucí. Povinnost podle § 34 odst. 6 daňového řádu tak existuje souběžně s obecnou povinností podle § 34 odst. 1 a 2 téhož zákona. Žalovaný trvá tedy na tom, že stěžovatel měl povinnost požadované údaje poskytnout, a pokud tak neučinil a na výzvy nereagoval, porušil povinnost nepeněžitě povahy danou mu zákonem. Tím také došlo ke zbytečnému zvyšování nákladů správy daní a ztěžování podmínek vymáhání daňových nedoplatků. Správce daně proto postupoval zcela v souladu s § 37 daňového řádu, pokud stěžovateli

uložil sankci za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy. Žalovaný závěrem dodal, že odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2005, č. j. 2 Afs 65/2004 - 47, považuje za nepřipadný, jelikož tam byla součinnost požadována po zdravotní pojišťovně, a to navíc při zjišťování údajů jiných než v přezkoumávaném případě. Ani z textu tohoto rozsudku pak nevyplývá, že povinnost mlčenlivosti zdravotních pojišťoven není prolomena mj. i § 34 odst. 1 a 2 daňového řádu, nýbrž pouze odstavcem § 34 odst. 7 a 8 daňového řádu, jak tvrdí stěžovatel. Z uvedených důvodů žalovaný navrhuje, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

S ohledem na obsah kasační stížnosti se Nejvyšší správní soud musel nejprve zabývat otázkou, zda absence výslovného odkazu na některý z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. nebrání její projednatelnosti. V souladu s ustálenou judikaturou (viz. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50, publikovaný pod č. 161/2004 Sb. NSS, , či usnesení ze dne 18. 3. 2004, č. j. 1 As 7/2004 - 47, dostupné z <http://www.nssoud.cz>) dospěl k závěru, že tvrzené důvody kasační stížnosti je nutno vždy posuzovat podle jejich obsahu a nikoliv podle formálního označení. Tyto důvody musí být svým obsahem podřaditelné pod některý z důvodů, které soudní řád správní v ustanovení § 103 odst. 1 jako důvody kasační stížnosti vymezuje a jejich samotná subsumpce je vždy věcí právního hodnocení Nejvyššího správního soudu.

Na druhém místě se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda stěžovateli – orgánu státní správy - vůbec svědčí v tomto řízení aktivní legitimace [§ 2, § 4 odst. 1 písm. a) a § 65 s. ř. s.]; tuto otázku musí totiž posuzovat *ex officio*, neboť jde o jednu z podmínek řízení. K aktivní legitimaci státu se vyjádřil zdejší soud v rozsudku ze dne 11. 11. 2004, č. j. 2 As 36/2004 - 46, publikovaném pod č. 477/2005 Sb. NSS, kde konstatoval, že „*stát je aktivně legitimován k podání žaloby proti rozhodnutí správního orgánu za splnění podmínek stanovených v § 65 odst. 1 s. ř. s., pokud v posuzovaném veřejnoprávním vztahu nevystupoval ve vrchnostenském postavení.*“ V citovaném rozsudku vycházel Nejvyšší správní soud jednak z dikce § 2 s. ř. s., jednak z dvojího postavení státu podle typu právních vztahů, v nichž vystupuje (viz sjednocující stanovisko pléna Ústavního soudu č. 9/99 ze dne 9. 11. 1999, publikované ve Sbírce nálezů a usnesení, sv. 16, str. 372 a násl.). V kontextu tohoto právního názoru, jehož *ratio decidendi* spočívá v konstatování, že ministerstvo v postavení orgánu veřejné moci nedisponuje právní subjektivitou, platí, že stát (prostřednictvím svých orgánů) vystupuje buď ve vrchnostenském postavení, anebo v postavení zcela srovnatelném s ostatními účastníky právních vztahů. Kritériem pro rozlišování tohoto postavení je pak povaha konkrétního právního vztahu. Vzhledem k tomu, že v dané věci je žalobcem sankcionovaný subjekt a předmětné správní rozhodnutí je tak způsobilé do jeho práv zasáhnout, považuje zdejší soud jeho aktivní procesní legitimaci za prokázanou.

Po posouzení přípustnosti kasační stížnosti (potažmo žaloby) přistoupil Nejvyšší správní soud k posouzení hlavní stížní námitky, tj. tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Nezákonnost přitom stěžovatel spatřuje ve více aspektech, přičemž Nejvyšší

správní soud má zato, že na prvním místě je třeba vypořádat dílčí námitku, spočívající ve výtce, že krajský soud (stejně jako před ním žalovaný) nesprávně uvážil ohledně existence všech podstatných náležitostí prvostupňového rozhodnutí tak, jak je vyjmenovává § 32 daňového řádu. Pokud by totiž skutečně v prvostupňovém rozhodnutí některá obligatorní náležitost, která v něm dle povahy rozhodnutí musí být obsažena, chyběla, měla by tato absence za následek neplatnost rozhodnutí *per se* (§ 32 odst. 7 daňového řádu). Za této situace by potom již nebylo třeba se dále zabývat dalšími dílčími námitkami kasační stížnosti.

Při úvahách o splnění či nesplnění podstatných náležitostí prvostupňového rozhodnutí zdejší soud vycházel ze své ustálené judikatury, a to například z rozsudku ze dne 28. 7. 2005, č. j. 8 Afs 18/2005 - 78, publikovaného pod č. 699/2005 Sb. NSS. Z něj se podává, že „rozhodnutí orgánu státní finanční správy, jakkoli jeho náležitosti zákon (§ 32 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) vypočítává detailněji a důkladněji než obecný procesní předpis (správní řád), nejsou podrobeny přísnosti srovnatelné například s přísností směnečnou, a z práva také nelze dovodit formální zásadu *sint, ut sunt, aut non sint* (ať jsou takové, jaké mají být, anebo ať nejsou), typickou pro skripturní obligace. Smyslem právní úpravy je mj. poskytnout daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný podklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojit odvoláním. Má-li vydané rozhodnutí všechny zákonné náležitosti, pak jejich samotné grafické učlenění na hmotném substrátu naprosto nelze zúžit na esenciální náležitost rozhodnutí, a jen z ní také dovozovat platnost či neplatnost rozhodnutí.“ Kromě toho přihlédl i k právnímu názoru vyjádřenému v rozsudku ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, publikovaného pod č. 793/2006 Sb. NSS, v němž zdejší soud, mimo jiné, konstatoval, že „pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí uvedených v § 32 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (formální aspekt), nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí; tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity (materiální aspekt). K vadám způsobujícím neplatnost rozhodnutí soud přiblíží zásadně jenom k námitce žalobce (...). K výkladu § 32 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze přistupovat formálně či formalisticky, nýbrž je vždy nutné hledat jeho smysl a účel, tedy zkoumat, proč je určitá náležitost daňového rozhodnutí jeho součástí a zda její případný nedostatek je natolik intenzivní, aby zakládal jeho neplatnost. Platební výměr je zapotřebí vykládat jako celek; k závěru o neplatnosti proto nelze dospět na základě zjištění, že určitá náležitost rozhodnutí je uvedena pouze na jiném místě, než uvedena být měla.“

Jak vyplývá z kasační stížnosti, za hlavní nedostatek prvostupňového rozhodnutí stěžovatel považoval nepřesné označení jeho příjemce. V záhlaví tohoto rozhodnutí je jeho adresát označen plným názvem i adresou: „ČR – Česká správa sociálního zabezpečení, Křížová 25, 225 08 Praha 5“ a Nejvyšší správní soud, shodně jako soud krajský, nemá pochyb o tom, že zkratka „ČR“ užitá zde pro Českou republiku je pro svou zaužívanost v ústním i písemném projevu dostatečně srozumitelná, a že tedy její použití nemůže vést k nesrozumitelnosti či zaměnitelnosti s jiným subjektem. Je sice pravdou, že se v samotném výroku (pravděpodobně z důvodu lepší srozumitelnosti a přehlednosti) objevuje již jen zkratka „ČSSZ“, tedy pouhé označení organizační složky účastníka řízení, to však Nejvyšší správní soud nepovažuje za natolik intenzivní nedostatek výroku, který by měl vliv na jeho srozumitelnost. Zde lze podpůrně odkázat i na ustálenou judikaturu civilních soudů, vztahující se k obsahovým požadavkům kladeným na soudní rozhodnutí, neboť mezi formálními náležitostmi soudních a správních rozhodnutí neexistují principiální rozdíly. Z

ní vyplývá, že úvodní část rozhodnutí (obsahující typicky označení věci, rozhodujícího orgánu a účastníků řízení) je imanentně svázána s částí výrokovou, neboť samotný výrok by bez kontextu úvodní části postrádal jakoukoli racionalitu (srov. např. rozhodnutí č. 67/95, in Sbírka soudních rozhodnutí a stanovisek). Pro srozumitelnost jakéhokoli rozhodnutí tedy nepochybně postačí i jen (řádné) uvedení účastníka řízení v jeho úvodní části; tento požadavek prvostupňové rozhodnutí splňuje.

K námitce nezákonného výkladu vztahu mezi § 34 odst. 1 a 2 daňového řádu na straně jedné a § 34 odst. 6 daňového řádu na straně druhé nemá Nejvyšší správní soud, podobně jako krajský soud, pochybnosti o možné souběžné aplikaci obou citovaných ustanovení. § 34 odst. 1 daňového řádu je svou povahou „sběrným“ ustanovením či přesněji generální klauzulí, jejímž přijetím zákonodárce reflektoval nemožnost předvídat všechny konkrétní orgány státní správy, které mohou vystupovat v pozici tzv. *třetích osob*, povinných správci daně předat údaje nezbytné pro výkon jeho pravomocí. Zákonodárce tak nejprve vymezil okruh subjektů obecně povinných poskytnout správci daně na žádost údaje podle § 34 odst. 2 daňového řádu tak, že tyto povinné třetí osoby označil obecným pojmem *státní orgány a orgány územních samosprávných celků*, a současně stanovil (a to je podstatné), že tato povinnost komplementárně odpovídá výkonu jejich pravomocí. Následně, vědom si určitých specifických pro činnost některých státních orgánů, věnoval některým z nich (obdobně jako jiným subjektům) zvláštní odstavce, čímž doplnil generální klausuli (mimo jiné) o enumerativní výčet konkrétních státních orgánů a konkrétních údajů, které jsou spojeny jen s jejich činností; zde ovšem stanovil jejich kooperativní povinnosti vůči správcům daně již bez dalšího (§ 34 odst. 6, 8, 9 a 10 daňového řádu). Je tedy zřejmé, že obecná povinnost součinnosti se správcem daně zakotvená v § 34 odst. 1 a 2 daňového řádu dopadá sice na všechny orgány státu a územních samospráv, současně je ovšem povinností správce daně vznesené požadavky zdůvodnit. Kromě této povinnosti mají některé státní orgány vůči správcům daně i povinnosti další, vyplývající z již výše zmiňovaných odstavců § 34 daňového řádu; těm ovšem musí dostat vždy, bez ohledu na jejich případný názor o neoprávněnosti těchto požadavků.

Z konstrukce ustanovení § 34 odst. 3 až 18 daňového řádu nevyplývá, že by se mělo jednat naopak o soupis výjimek z obecného pravidla (§ 34 odst. 1 daňového řádu), jak se domnívá stěžovatel. Takový výklad ostatně nemá oporu ani v důvodové zprávě k daňovému řádu, na niž stěžovatel v kasační stížnosti odkazuje, neboť použité sousloví „*v odstavci 6 se jedná o zrcadlové ustanovení k prolomení mlčenlivosti vůči orgánům sociálního zabezpečení*“ není natolik konkrétní, aby z něj bylo možno vyvodit, že aplikace § 34 odst. 6 daňového řádu vylučuje souběžnou aplikaci § 34 odst. 1 a 2 téhož zákona a naopak. Žalovaný tedy mohl po stěžovateli (stejně jako po jakémkoli jiném *státním orgánu*) požadovat informace i jiného druhu než ty, které spadají pod § 34 odst. 6 daňového řádu, samozřejmě s tím omezením, že jsou zároveň podřaditelné pod podmínky plynoucí z § 34 odst. 1 a 2 daňového řádu. Nevyhověl-li proto stěžovatel žádosti žalovaného a posléze ani výzvě, nelze považovat jeho následný postih § 37 odst. 1 daňového řádu za nezákonný.

Namítá-li dále stěžovatel, že výklad podaný krajským soudem je v rozporu s rozhodovací praxí jiných správců daně, v čemž odkazuje na rozhodnutí krajských úřadů Jihomoravského a Moravskoslezského kraje, pak Nejvyšší správní soud uvádí, že interpretace práva provedená orgány moci výkonné nemůže být nikterak závazná pro

rozhodování soudů ve správním soudnictví, pod jehož kontrolou se tato jejich činnost ostatně nachází. V rozporu s požadavkem na předvídatelnost soudního rozhodování by byl pouze takový postup soudu, který by vědomě rozhodl o téže právní otázce odlišně od soudu jiného bez toho, že by se s důvody odlišností svého rozhodnutí vypořádal. O takový případ však v projednávané věci nešlo. Z uvedeného důvodu k těmto rozhodnutím, stejně jako krajský soud, zdejší soud nepřihlédl. Co se týče odkazu na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2005, č. j. 2 Afs 65/2004 - 47, k němu postačí uvést, že toto rozhodnutí se zabývá toliko vztahem § 34 odst. 7 a 8 daňového řádu a § 22 odst. 1 zákona č. 280/1992 Sb., o resortních, oborových, podnikových a dalších zdravotních pojišťovnách, ve znění pozdějších předpisů, resp. § 23 odst. 1 zákona č. 592/1992 Sb., o všeobecném zdravotním pojištění, ve znění pozdějších předpisů. Nikde v jeho textu se však zdejší soud nevyjádřil ke vztahu § 34 odst. 1 a 2 daňového řádu a § 34 odst. 6 téhož zákona. Snaha o nalezení případné analogie mezi případem projednávaným pod shora uvedeným číslem jednací a věcí projednávanou nyní je ostatně zcela lichá již jen s ohledem na fakt, že účastníkem předchozího řízení byla zdravotní pojišťovna, tedy nestátní subjekt, u něhož je jakákoli aplikace § 34 odst. 1 a 2 daňového řádu pojmově vyloučena.

Co se týče námitky, že je stěžovatel *de facto* postihován za následování v praxi ustáleného výkladu ne zcela jasného právního předpisu, a to navíc nepřiměřeně přísnou sankcí, zde Nejvyšší správní soud připomíná, že pokuta byla uložena na spodní hranici možné sazby, a tedy plní zjevně spíše preventivní než represivní funkci (k otázce přiměřenosti pokuty uložené na spodní hranici sazby srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 8. 2003, č. j. 6 A 96/2000 - 62, publikovaný pod č. 225/2004 Sb. NSS). Stejnou úvahou byl veden i správce daně, neboť z prvostupňového rozhodnutí vyplývá, že přihlédl k dřívějšímu rozdílnému výkladu relevantních právních předpisů jako k polehčující okolnosti. Na závěry prvostupňového rozhodnutí následně odkázal i žalovaný v napadeném rozhodnutí, což lze, vzhledem k dostačujícímu odůvodnění prvostupňového rozhodnutí, akceptovat.

Vzhledem ke skutečnostem výše uvedeným tedy Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost za nedůvodnou, a nezbylo mu, než za podmínek vyplývajících z ustanovení § 110 odst. 1, věty druhé s. ř. s., ji rozsudkem zamítnout.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 15. dubna 2009

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu