



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Česká správa sociálního zabezpečení**, se sídlem Křížová 25, Praha 5, proti žalovanému: **Celní ředitelství Hradec Králové**, se sídlem Bohuslava Martinů 1672/8a, Hradec Králové, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 4. 2008, č. j. 4050-2/08-060100-21, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 9. 2008, č. j. 30 Ca 69/2008 - 27,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 19. 9. 2008, č. j. 30 Ca 69/2008 - 27, **se z r u š u j e.**
- II. Žaloba ze dne 12. 5. 2008 **se o d m í t á.**
- III. Žalovanému **se n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- IV. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobkyně (dále také „stěžovatelka“) včas podanou kasační stížností napadla shora uvedený rozsudek, kterým byla zamítnuta její žaloba proti výše specifikovanému rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto její odvolání proti výzvě k součinnosti třetích osob Celního úřadu Pardubice ze dne 18. 2. 2008, č. j. 2045/08-066300-021. Tou byl stěžovatel vyzván k prověření daňových subjektů uvedených v příloze. Prvostupňový

orgán žádal o zaslání seznamu plátců (zaměstnavatelů) pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti za osoby uvedené v příloze. Sdělení mělo být zasláno ve lhůtě deseti dnů od doručení výzvy na adresu uvedeného správce daně. Proti výzvě – v souladu s poučením, které obsahovala – podala stěžovatelka odvolání. To bylo žalovaným zamítnuto s poukazem na § 34 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Podle tohoto ustanovení jsou totiž orgány sociálního zabezpečení povinny poskytnout správcům daně na jejich vyžádání seznam plátců pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a údaje o výši příjmů a výdajů jednotlivých osob, které tyto osoby uvedly v přehledu podle zvláštního zákona. Krajský soud v Hradci Králové následně žalobu brojící proti rozhodnutí žalovaného zamítl, neboť dospěl ke zjištění, že napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem a stěžovatelka jeho vydáním nebyla zkrácena na svých právech. Ustanovení § 34 odst. 6 daňového řádu shledal krajský soud jako zvláštní ve vztahu k obecnému ustanovení § 14 odst. 2 zákona č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení.

Stěžovatelka v kasační stížnosti uplatňuje důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“), namítá tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem.

Podle stěžovatelky nebylo správně vyloženo ustanovení § 34 odst. 6 daňového řádu. Z něho plyne, že je třeba správcům daně poskytnout seznam plátců pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti. Ze znění § 34 odst. 6 uvedeného zákona ovšem již neplyne povinnost sdělovat zaměstnavatele uvedených osob, jak požadoval celní úřad. Dané ustanovení zakládá povinnost orgánů sociálního zabezpečení sdělit, zda se konkrétní osoba v seznamu plátců vyskytuje, a tedy zda je osobou samostatně výdělečně činnou. Nevyskytuje-li se osoba v seznamu plátců, znamená to, že pojistné na sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti za uvedenou osobu platí zaměstnavatel a plátcem je tedy buď organizace nebo malá organizace. Ustanovení § 34 odst. 6 daňového řádu tedy zakládá povinnost orgánů sociálního zabezpečení poskytovat toliko seznam plátců pojistného – tj. obecný výčet subjektů, které jsou přihlášeny k pojištění, nikoliv však seznamy a údaje vztahující se k zaměstnancům jednotlivých osob.

Výklad Krajského soudu v Hradci Králové je dle stěžovatelky v rozporu s praxí řady jiných orgánů, které vystupují v pozici správce daně. Tento názor opírá o některá rozhodnutí (stěžovatelka je zasílá v příloze ke kasační stížnosti), v nichž finanční orgány dospívají k závěrům odlišným od těch, které byly podány v nyní posuzovaném případě orgány celní správy a krajským soudem.

Stěžovatelka dále uvádí, že z rozhodnutí krajského soudu zároveň vyplývá, že na otázku součinnosti třetích osob se správcem daně je nutné nazírat v kontextu celého ustanovení § 34 daňového řádu. Krajský soud přitom odkazuje na § 34 odst. 1 písm. d) a odst. 4 daňového řádu. Stěžovatelka je však toho názoru, že ustanovení § 34 odst. 1 je konkretizováno v § 34 odst. 6, 8 daňového řádu, kde tento zákon taxativně vypočítává, jaké konkrétní údaje mohou orgány sociálního zabezpečení poskytnout správcům daně. Kdyby bylo možné tyto údaje dovodit již z § 34 odst. 1, pak by § 34 odst. 6, 8 ztrácel smysl. Tento závěr lze podepřít i rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1.

2005, č. j. 2 Afs 65/2004 - 47, ve kterém se konstatuje, že povinnost mlčenlivosti zdravotních pojišťoven není prolomena ustanovením § 34 odst. 1, 4 daňového řádu, ale pouze § 34 odst. 7, 8 téhož zákona. Daný závěr lze dle stěžovatelky využít i ve smyslu vztahu § 34 odst. 1, 4 k ustanovení § 34 odst. 6, 8 daňového řádu.

S ohledem na výše uvedené stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření k podané kasační stížnosti uvádí, že se ztotožňuje se závěry Krajského soudu v Hradci Králové. Dále zdůrazňuje veřejný zájem na součinnosti všech orgánů státní správy tak, aby veškeré daně a jiné obdobné povinné platby byly řádně uhrazeny.

Proto žalovaný navrhuje, aby kasační stížnost byla pro nedůvodnost zamítnuta.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatelku jedná pověřená zaměstnankyně s potřebným vzděláním. Důvodnost kasační stížnosti pak posoudil zdejší soud v mezích jejího rozsahu a v nich uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

V druhé řadě se zdejší soud zabýval *ex officio* (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), zda nebyly naplněny důvody kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Podle tohoto ustanovení je mj. třeba zkoumat, zda v řízení před krajským soudem nechyběly podmínky řízení. V nyní posuzované věci se v této souvislosti nabízí otázka, zda stěžovatelce – orgánu státní správy – vůbec může svědčit ve správním soudnictví aktivní legitimace [§ 2, § 4 odst. 1 písm. a) a § 65 s. ř. s.]. 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.

Nelze tedy apriorně konstatovat, že orgán státní správy nemůže být za žádných okolností žalobcem v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 a násl. s. ř. s. Je však třeba, aby splnil podmínky vyplývající z tohoto ustanovení ve spojení s ustanovením § 2 s. ř. s. Je tedy nutné, aby žalobce tvrdil, že byl na svých (veřejných subjektivních) právech zkrácen přímo nebo v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkonem správního orgánu, jímž se zakládají, mění, ruší nebo závazně

určují jeho práva nebo povinnosti (pro takový úkon s. ř. s. utváří legislativního zkratku „rozhodnutí“), může se žalobou domáhat zrušení takového rozhodnutí, popřípadě vyslovení jeho nicotnosti, nestanoví-li s. ř. s. nebo zvláštní zákon jinak. Ustanovení § 70 písm. a) s. ř. s. pak dále říká, že ze soudního přezkoumání jsou vyloučeny úkony správního orgánu, které nejsou rozhodnutími.

S ohledem na vymezení v § 2 s. ř. s. a použitou legislativní zkratku v § 65 odst. 1 s. ř. s. lze dovodit, že za rozhodnutí ve smyslu posledně citovaného ustanovení lze považovat jen takové úkony správního orgánu, jimiž se zakládají, mění, ruší nebo závazně určují práva a povinnosti, a jen proti takovýmto rozhodnutím je žalobce legitimován brojit postupem podle § 65 a násl. s. ř. s. Rozhodnutím napadeným žalobou v předmětné věci však není rozhodováno o právech a povinnostech ani se jím práva či povinnosti závazně neurčují, nýbrž se jím toliko orgány sociálního zabezpečení vyzývají k plnění povinnosti spolupracovat se správcem daně (resp. jedná se o rozhodnutí o odvolání proti takovému výzvě).

Žalobou je napadeno rozhodnutí o odvolání proti výzvě vydané správcem daně podle § 34 odst. 6 daňového řádu v rámci součinnosti třetích osob (podle tohoto ustanovení platí, že *orgány sociálního zabezpečení jsou povinny poskytnout správcům daně na jejich vyžádání seznam plátců pojistného na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti a údaje o výši příjmů a výdajů jednotlivých osob, které tyto osoby uvedly v přehledu podle zvláštního zákona*). Byť taková výzva formálně nese znaky rozhodnutí, je pouze úkonem umožňujícím správci daně dle § 36 daňového řádu plnění povinností, k nimž je citovaným ustanovením povolán – tedy plnění jeho povinnosti mj. též zjišťovat všechny údaje týkající se příjmů daňových subjektů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně či jiné povinné platby. Orgány sociálního zabezpečení jsou povinny při takové činnosti se správcem daně spolupracovat a zjišťované údaje poskytovat.

Výzva, kterou správce daně vydal dle § 34 odst. 6 daňového řádu, nemůže tedy zasáhnout žádná stěžovatelčina subjektivní hmotná práva. Jinak by tomu mohlo být v případě, pokud byla za neposkytnutí požadovaných údajů udělena stěžovateli pokuta (k tomu viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2005, č. j. 2 Afs 65/2004 - 47, publ. pod č. 532/2005 Sb. NSS, a zejména pak rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2009, č. j. 2 Afs 62/2008 - 72, www.nssoud.cz). V takovém případě by již byla žaloba proti rozhodnutí, jímž by bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí o uložení pokuty za porušení povinnosti nepeněžité povahy podle daňového řádu, přípustná. Stejně tak, pokud by správce daně jednal nad rámec toho, co mu ustanovení § 34 odst. 6 daňového řádu umožňuje, a následně by vyměřil na základě nezákonně získaných údajů daň, mohl by tuto skutečnost namítat daňový subjekt v rámci daňového řízení, eventuálně následně před správním soudem v řízení podle § 65 a násl. s. ř. s. o žalobě proti rozhodnutí finančního orgánu. Rozhodnutí o vyměření daně je totiž nade vše pochybnost rozhodnutím, které zasahuje veřejná subjektivní hmotná práva a podléhá proto soudnímu přezkoumání ve správním soudnictví (aktivní legitimace by ovšem jistě nesvědčila v takovém případě stěžovateli).

Nad tento rámec zdejší soud připomíná, že kasační námitka ohledně vztahu mezi § 34 odst. 1 a 2 daňového řádu na straně jedné a § 34 odst. 6 daňového řádu na straně druhé byla judikaturou vyřešena. V této souvislosti je vhodné odkázat na již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 4. 2009, sp. zn. 2 Afs 62/2008. Soud v něm uvedl, že nemá pochybnosti o možné souběžné aplikaci obou citovaných ustanovení. První odstavce § 34 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. Zdejší soud dále uvedl: *„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 specifik typických 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 správci 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 dostát vždy, bez ohledu na jejich případný názor o neoprávněnosti těchto požadavků.“*

Soud dále v citovaném rozsudku vyšel z toho, že z konstrukce ustanovení § 34 odst. 3 až 18 daňového řádu nevyplývá, že by se mělo jednat o soupis výjimek z obecného pravidla (§ 34 odst. 1 daňového řádu), jak se domnívá stěžovatelka. Takový výklad ostatně nemá oporu ani v důvodové zprávě k daňovému řádu, 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.

Nejvyšší správní soud v prezentovaném rozsudku rovněž zaujal postoj k námitce, že výklad podaný krajským soudem je v rozporu s rozhodovací praxí jiných správců daně. Zdejší soud uvedl, *„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 těžce právní otázce odlišně od soudu jiného bez toho, že by se s důvody odlišnosti svého rozhodnutí vypořádal. O takový případ však v projednávané věci nešlo.“*

Konečně lze v predestřeném rozsudku nalézt i odpověď na kasační námitku operující s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 1. 2005, sp. zn. 2 Afs

65/2004. 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, resp. § 23 odst. 1 zákona č. 592/1992 Sb., o všeobecném zdravotním pojištění. 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 uvedenou spisovou značkou a věcí, kde je žalobkyní Česká správa sociálního zabezpečení, 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.

Jak již bylo podáno shora, jsou podle § 70 písm. a) s. ř. s. ze soudního přezkumu vyloučeny úkony správního orgánu, jež nejsou rozhodnutími ve smyslu výše uvedené definice, tj. úkony, které nezasahují sféru práv (byť z formálně právního hlediska jako rozhodnutí označeny jsou), neboť toto rozhodnutí – úkon má nesporně povahu úkonu, který nezakládá, nemění ani neruší práva a ani závazně neurčuje práva a povinnosti, a proto ze shora uvedených vyložených důvodů krajský soud pochybil, když žalobu jako nepřipustnou odmítl [§ 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Z tohoto důvodu Nejvyšší správní soud současně se zrušením nesprávného rozsudku krajského soudu sám podanou žalobu odmítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s., neboť již v řízení před krajským soudem byl důvod pro odmítnutí návrhu pro nepřipustnost vyplývající z kompetenční výluky ve smyslu § 70 písm. a) s. ř. s.

Vzhledem k tomu, že napadené rozhodnutí krajského soudu bylo zrušeno a žaloba byla odmítnuta, rozhodoval Nejvyšší správní soud o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem (§ 110 odst. 2 s. ř. s.). Podle § 60 odst. 3 s. ř. s. v případě odmítnutí žaloby nemá žádný z účastníků řízení právo na náhradu nákladů řízení. Stěžovatelka neměla v řízení o kasační stížnosti úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný v řízení o kasační stížnosti úspěch měl, ale v tomto stádiu řízení mu žádné náklady, které by převyšovaly běžnou míru nákladů jeho administrativní činnosti, nevznikly, a proto mu náhrada nákladů řízení přiznána nebyla (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

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

V Brně dne 23. září 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu