



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Ing. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Citibank Europe plc**, se sídlem North Wall Quay 1, Dublin, Irsko, zast. Mgr. Jiřím Tomolou, advokátem, se sídlem Platnéřská 191/4, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 20. 7. 2016, č. j. 8 Af 19/2016 – 38,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinnen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4.114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Mgr. Jiřího Tomoly, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Přehled dosavadního řízení

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu, územní pracoviště pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“) rozhodnutím ze dne 12. 6. 2015, č. j. 4480639/15/2005-62562-402091, uložil žalobci podle § 247 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, pořádkovou pokutu ve výši 50.000 Kč za závažné ztěžování a maření správy daní v důsledku porušení povinnosti k součinnosti podle § 57 odst. 1 a 3 daňového řádu, spočívající v opakovaném odeprání informace o tom, kdo má (popř. měl) dispoziční právo k bankovním účtům společnosti MYSTIC SKATES, spol. s r. o., a sdělení, zda je k těmto účtům zřízena služba internetového a telefonního nebo mobilního bankovníctví (s uvedením telefonního čísla, k němuž je tato služba vázána).

Žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 1. 2016, č. j. 1120/16/5100-41451-806485, následně zamítl odvolání žalobce a rozhodnutí správce daně potvrdil.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou, na základě které Městský soud v Praze napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Městský soud shledal, že oprávnění správce daně vyžadovat po bankách údaje o majitelích účtů podle § 57 odst. 3 daňového řádu nezahrnuje oprávnění požadovat také údaje o osobách s dispozičními právy k těmto účtům, jelikož správce daně může požadovat po bance poskytnutí jen těch údajů, u nichž to zákon výslovně stanoví. Správce daně se výzvami ze dne 13. 5. 2015 a 27. 5. 2015 pokusil získat údaje o osobách v předmětném ustanovení neuvedených, chráněných bankovním tajemstvím. Postupem správce daně tudíž došlo k nepřipustnému rozšíření informační povinnosti na údaje v zákoně neuvedené.

[3] Totéž městský soud shledal ve vztahu k výzvě správce daně k poskytnutí údajů o tom, zda je k určitým účtům zřízena služba internetového, telefonního a/nebo mobilního bankovníctví, s uvedením telefonního čísla, k němuž je tato služba vázána. Tyto informace podle městského soudu nelze v žádném případě považovat za údaje o pohybech peněžních prostředků na účtech, které lze podle § 57 odst. 3 daňového řádu vyžadovat. Vydáním výzvy podle § 57 odst. 3 daňového řádu byla žalobci uložena povinnost poskytnout údaje chráněné bankovním tajemstvím, a v případě poskytnutí těchto informací by bylo zasaženo do ústavně chráněných práv majitelů účtů a disponentů. Žalobce tak nebyl povinen tyto údaje správci daně poskytnout, a nemohl svým jednáním naplnit skutkovou podstatu obsaženou v § 247 odst. 2 daňového řádu. Napadené rozhodnutí bylo tudíž vydáno nezákonně.

II.

Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) rozsudek městského soudu napadl kasační stížností, v níž namítá důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), tj. nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

[5] Stěžovatel namítá, že jeho postup nebyl v rozporu se zákonem a neposkytnutí součinnosti ze strany žalobce ani na opakovanou výzvu ztížilo správu daní, čímž zároveň přispělo k maření boje proti daňovým únikům.

[6] Podle stěžovatele je smyslem poskytnutí údaje o disponentech bankovního účtu zjistit, kdo může nebo mohl s tímto účtem nakládat. Tento smysl je tedy shodný jako v případě zjištění majitele účtu. Je zřejmé, že rozsah práv disponenta k danému účtu nemůže překročit rozsah práv jeho majitele. Majitel účtu osobu disponenta určuje a může její práva k účtu kdykoli zrušit. V tomto smyslu je právo disponenta od práv majitele účtu odvozené, a práva disponenta se tedy mohou realizovat pouze v přímé návaznosti na existenci práv majitele účtu a nejvýše v jejich rozsahu. Údaj o disponentovi by ostatně měl být v případě konkrétní transakce také součástí údajů o pohybu peněžních prostředků na účtu, které jsou rovněž uvedeny mezi údaji poskytovanými podle § 57 odst. 3 daňového řádu. Stěžovatel je tak toho názoru, že na základě argumentu *a maiori ad minus* lze dospět k závěru, že pokud je poskytovatel platebních služeb povinen poskytovat údaje o majitelích účtů, je tím spíše povinen poskytnout údaje i o osobách s dispozičním právem k těmto účtům.

pokračování

[7] Stěžovatel dále namítá, že s ohledem na zásadu legitimního očekávání nelze připustit, aby někteří poskytovatelé platebních služeb správci daně informace o disponentech účtu poskytovali, a jiní nikoliv. V důsledku toho by mohlo dojít k nedůvodným rozdílům v rozhodovací praxi správců daně. V situaci, kdy s účtem disponuje majitel účtu, budou údaje o jeho osobě získány vždy a naopak v případech, kdy s účtem disponuje osoba odlišná od majitele, údaje o dispozici s účtem správce daně nezíská. I daňové subjekty přitom mohou legitimně očekávat, že rozhodnutí správce daně nebude závislé na tom, ve které bance má jejich dodavatel zřízeny účty.

[8] Žalobce ve svém vyjádření uvedl, že stěžovatel svévolně a nezákonně rozšiřuje okruh informací, které je žalobce povinen a oprávněn správci daně poskytnout. Žalobce byl v řízení povinen poskytnout pouze informace taxativně stanovené v § 57 odst. 3 daňového řádu, tj. výhradně čísla účtů, údaje o jejich majitelích, stavech peněžních prostředků na účtech a o jejich pohybu a údaje o úvěrech, vkladech a depozitech. Žalobce všechny tyto informace stěžovateli poskytnul. Není však oprávněn poskytovat informace nad zákonem vymezený rozsah. Postup správce daně tak narušuje princip právní jistoty a zásadu legitimního očekávání, jelikož vyvolává pochybnosti o výkladu § 57 odst. 3 daňového řádu. V ostatním žalobce odkazuje na rozsudek městského soudu, s nímž se ztotožňuje, a navrhuje kasační stížnost zamítnout.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[9] 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 stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen zaměstnancem s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Předmětem sporu je otázka, zda může správce daně postupem podle § 57 odst. 3 daňového řádu vyžadovat po povinných subjektech (tj. bankách) také údaje v tomto ustanovení výslovně neuvedené. Na této otázce potom závisí oprávněnost pořádkové pokuty uložené podle § 247 odst. 2 daňového řádu.

[12] Podle § 57 odst. 3 daňového řádu: „*Banky, včetně zahraničních bank, spořitelni a úvěrní družstva a platební instituce (dále jen poskytovatel platebních služeb) jsou povinny na vyžádání správce daně poskytnout čísla účtů, údaje o jejich majitelích, stavech peněžních prostředků na účtech a o jejich pohybu a údaje o úvěrech, vkladech a depozitech.*“ Ustanovení § 57 odst. 3 daňového řádu je prolomení bankovního tajemství předpokládané v § 38 odst. 3 písm. c) zákona č. 21/1992 Sb., o bankách, podle kterého zprávu o záležitostech týkajících se klienta, které jsou předmětem bankovního tajemství, podá banka bez jeho souhlasu, jestliže o to písemně požádá správce daně za podmínek podle daňového řádu. Toto ustanovení dále představuje zvláštní ustanovení vůči § 57 odst. 1 daňového řádu, podle kterého mají povinnost poskytnout údaje na základě vyžádání správce daně orgány veřejné moci a osoby, které a) vedou evidenci osob nebo věcí, b) poskytují plnění, které je předmětem daně, c) provádějí řízení v případech, jejichž předmět podléhá daňové povinnosti, nebo d) získávají jiné údaje nezbytné pro správu daní.

[13] Nejvyšší správní soud v první řadě konstatuje, že výčet informací poskytovaných na vyžádání správce daně v § 57 odst. 3 daňového řádu je třeba považovat za taxativní, neboť neobsahuje žádnou klauzuli, z níž by bylo možno dovodit, že výčet je demonstrativní (chybí pro demonstrativní výčet typická slova jako „například“, „zejména“, „především“ apod.). S ohledem na to je nutné dovozovat, že správce daně má právo na poskytnutí pouze informací výslovně uvedených v § 57 odst. 3 daňového řádu.

[14] Stěžovatel však dovozuje, že logickým výkladem, konkrétně pomocí argumentu *a maiori ad minus*, lze s přihlédnutím k účelu předmětného ustanovení z povinnosti poskytovatelů platebních služeb poskytnout na vyžádání správce daně informace o majitelích účtu dovodit také povinnost poskytnout informace o jeho disponentech. Tato úvaha však v posuzovaném případě není na místě. Podle čl. 2 odst. 3 Ústavy platí, že státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví (viz též čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Podle § 5 odst. 2 daňového řádu správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena. Ačkoliv správce daně není zavázán jen formálním textem právního předpisu, nýbrž při jeho výkladu vychází také z jeho smyslu a účelu, nemůže výkladem obcházet či pozměňovat význam právních norem, jejichž formální vyjádření nevyvolává pochybnosti, a nemůže takto libovolně rozšiřovat zákonné meze svých oprávnění.

[15] Daňový řád v § 57 odst. 3 správci daně výslovně umožňuje vyžadovat od poskytovatelů platebních služeb pouze údaje o majitelích účtů, nikoliv o jejich disponentech. Jak v napadeném rozsudku konstatoval městský soud, údaje o osobách s dispozičními právy k určitým účtům nejsou údaji nějakým způsobem zahrnutými již v údajích o majiteli účtu, nýbrž jsou odlišnými údaji o jiných osobách, do jejichž práv by bylo poskytnutím těchto údajů zasaženo. Znění zákona v tomto případě neobsahuje žádné nejasnosti, které by měly být odstraněny výkladem. Stěžovatel ostatně význam pojmu „majitel účtu“ ani nezpochybňuje, ale pouze z něj dovozuje také oprávnění žádat informace o osobách s dispozičními právy k účtu. Pochybnosti nevyvolává ani význam oprávnění vyžadovat údaje o pohybu peněžních prostředků na účtech. I zde Nejvyšší správní soud odkazuje na odůvodnění rozsudku městského soudu: „*Pojem údajů o pohybech peněžních prostředků na účtech, které může správce daně požadovat, je třeba vykládat tak, že se jedná o údaje obsažené ve výpisech z bankovního účtu, tedy o údaje přímo se dotýkající daných transakcí, typicky identifikace účtu, z něž a na něž jsou prostředky připsány, výše poukázaných prostředků atd. Informace o tom, zda je u konkrétního účtu zřízeno internetové či mobilní bankovníctví, a jaké IP adresy či telefonní čísla jsou využívána pro přístup k němu, nelze v žádném případě považovat za údaje o pohybech peněžních prostředků na účtech.*“

[16] Pokud by zákonodárce měl v úmyslu umožnit správcům daně prolomení bankovního tajemství v širším rozsahu, musel by tak učinit jasným způsobem, jako např. v § 8 odst. 2 věte první zákona č. 141/1961 Sb., o trestním řízení soudním (trestní řád), který zní: „*jestliže je toho v trestním řízení třeba k řádnému objasnění okolností nasvědčujících tomu, že byl spáchán trestný čin, ke zjištění poměrů obviněného nebo v řízení před soudem též pro výkon rozhodnutí, může státní zástupce a po podání obžaloby nebo návrhu na potrestání předseda senátu požadovat údaje, které jsou předmětem bankovního tajemství, a údaje z evidence cenných papírů.*“

[17] Jestliže tedy jazykový výklad předmětného ustanovení nevyvolává pochybnosti, není možné jinými výkladovými metodami dospět k jinému závěru. Nejvyšší správní soud zde odkazuje na rozsudek ze dne 11. 12. 2014, č. j. 10 Ads 184/2014 - 45, kde zdejší soud konstatoval, že správní orgány nemohou při výkladu zákona za použití výkladových metod

pokračování

dospět k závěru, který je s tímto zákonem v rozporu: „Dle čl. 2 odst. 3 Ústavy platí, že státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví (viz též čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Není proto úlohou správních orgánů ani obecných soudů vykládat právo způsobem, který je v rozporu se zákonem v jakémkoliv jeho myslitelném výkladu (výklad contra legem). Pokud by správní orgány vykládaly a aplikovaly právo způsobem, který se nejen odchyluje, ale dokonce protiče zákonu, rozhodně by tím narušily limity stanovené § 2 odst. 1 a 2 správního řádu. V tomto světle neobstojí ani argument žalobce, že požadavek kladený čl. 1 odst. 1 Ústavy, tj. požadavek, aby Česká republika byla právním státem, umožňuje správním orgánům překlenout formalistickou a mechanickou aplikaci zákona. Správní orgány při své činnosti rozhodně nemohou s poukazem na principy mající svůj základ v ústavně konformním právním řádu rozhodovat proti zákonu.“ Uvedené závěry dopadají i na posuzovaný případ. Pokud § 57 odst. 3 daňového řádu obsahuje taxativní výčet jednoznačně vymezených informací, které může správce daně po poskytovateli platebních služeb vyžadovat, není možné postupem podle tohoto ustanovení vyžadovat také odlišné informace zde neuvedené. Takový postup je v rozporu s výslovným zněním zákona.

[18] Zcela nepřipadná je potom námitka stěžovatele, že neposkytnutí požadovaných informací ze strany poskytovatelů platebních služeb může mít dopad na legitimní očekávání daňových subjektů. Zásada ochrany legitimního očekávání mj. znamená, že při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nemají vznikat nedůvodné rozdíly (viz § 8 odst. 2 daňového řádu). Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2010, č. j. 6 Ads 88/2006 – 159, č. 2059/2010 Sb. NSS, je správní praxe zakládající legitimní očekávání „ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (případně i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán“. Legitimní očekávání svědčí subjektům veřejné správy v jednotlivých správních řízeních vůči správním orgánům vedoucím tato řízení. V žádném případě z této zásady nelze dovozovat povinnost adresátů veřejné správy jednat způsobem, který má správnímu orgánu umožnit pokračování vlastní nezákonné praxe. Jak v napadeném rozsudku vhodně poznamenal městský soud, ani legitimní cíle nemohou ospravedlnit výkon pravomocí způsobem odporujícím zákonu a základním ústavním zásadám. Případné rozšíření pravomocí finanční správy v tomto směru by muselo být provedeno změnou zákona, nikoli jeho extenzivním výkladem.

[19] Nejvyšší správní soud uzavírá, že správce daně postupem podle § 57 odst. 3 daňového řádu vyžadoval po žalobci poskytnutí informací, k jejichž vyžádání nebyl oprávněn. Pokud následně za jejich neposkytnutí uložil žalobci pokutu podle § 247 odst. 2 daňového řádu, jednalo se o nezákonné rozhodnutí.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[20] Nejvyšší správní soud ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[21] 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 tomto kasačním řízení úspěch, podle § 60 odst. 1, § 120 s. ř. s. mu tak nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci vznikly náklady spojené se zastoupením advokátem (§ 35 odst. 2 s. ř. s.), spočívající v jednom úkonu právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti). Náklady tedy činí částka 3.100 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve spojení s § 35 odst. 2 věta druhá s. ř. s.] a částka 300 Kč jako náhrada hotových výdajů (§ 13 odst. 3

advokátního tarifu), celkem 3.400 Kč. Nejvyšší správní soud ověřil, že zástupce žalobce je registrován jako plátce DPH. Jeho odměna se tak zvyšuje o tuto daň (§ 57 odst. 2 s. ř. s.) a celkem činí 4.114 Kč. Stěžovateli proto bylo uloženo zaplatit žalobci tuto částku na náhradu nákladů řízení v přiměřené lhůtě k rukám jeho zástupce.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. října 2016

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu