

PRÁVO NA INFORMAČNÍ SEBEURČENÍ JAKO MEZ PRO VÝKON KONTROLNÍ ČINNOSTI SPRÁVCE DANĚ

ONDŘEJ MORAVEC

1. Úvod

Kontrolní činnost správce daně při výkonu jeho pravomoci je pojmově spojena se shromažďováním informací o jednotlivci, jeho podnikatelské i jiné činnosti. Jako taková představuje vždy jistý zásah do autonomie kontrolované osoby, která musí požadované údaje správci daně zpřístupnit. Je-li daňová kontrola prováděna v souladu se zákonem, jedná se o zásah legitimní a ústavně aprobovaný. Zcela jiná situace však nastává, jakmile správce daně v rámci své kontrolní činnosti vystoupí z rámce vytvořeného platnou procesní úpravou.¹ V takovém případě mnohdy dochází k porušení ústavně zaručených základních práv kontrolované osoby. Z tohoto pohledu je mimořádně významné samotné zahájení daňové kontroly. Pouze daňová kontrola zahájená v souladu se zákonem může být považována za ústavně konformní zásah do informační autonomie kontrolované osoby (daňového subjektu). Nezákonně zahájená daňová kontrola nadto nemůže vést k „zákonnému“ doměření daně. Jinými slovy řečeno, důkazy shromažďované správcem daně v průběhu takto vadně zahájené daňové kontroly jsou zcela nepoužitelné a doměření daně, byť jinak správně stanovené, je vyloučeno.

Z uvedených důvodů je pochopitelný rozruch, který vyvolal na konci roku 2008 nález Ústavního soudu I. ÚS 1835/07, kterým Ústavní soud zrušil rozsudek Nejvyššího správního soudu a konstatoval, že daňová kontrola zahájená u stěžovatele trpi zásadním nedostatkem, pro který je třeba ji považovat za „ryze formální, a proto neústavní úkon. Ide o nedostatek apriorních důvodů k zahájení daňové kontroly a absence jejich sdělení stěžovatelů, jakož i jejich vyjádření v protokolu

¹ Do 31. 12. 2010 byla tato úprava soustředěna v zákoně o správě daní a poplatků, od 1. 1. 2011 postup správce daně upravuje daňový řád.

o ústním jednání ze dne 20. 12. 2002.“² Nález, k němuž bylo připojeno odlišné nesouhlasné stanovisko soudkyně Janů, vyvolal kritickou odezvu v okruhu správců daně i v části odborné veřejnosti.³ Nález byl některými autory interpretován jako zákaz provádění namátkových daňových kontrol. Přibližně rok poté se vůči názoru Ústavního soudu ve dvou svých rozsudcích vymezil i Nejvyšší správní soud.

Přes všechny vznesené výhrady však Ústavní soud svůj názor dosud neopustil ani nijak nekorigoval,⁴ a proto jej nelze přehlížet. Účelem předkládaného příspěvku je zhodnotit uvedený nález v kontextu novější judikatury Nejvyššího správního soudu a nové zákonné úpravy obsažené v daňovém řádu a na základě této analýzy popsat meze, které kontrolní činnosti správce daně vytváří ústavně chráněné právo daňového subjektu na informační sebeurčení, resp. právo na soukromí.

2. Právo na informační sebeurčení

Pojem práva na informační sebeurčení Listina základních práv a svobod ani Evropská úmluva o ochraně lidských práv a základních práv z čl. 2 odst. 2 Listiny – dle Ústavního soudu se jedná „o „sběrnou“ či generální klauzuli, která logicky reaguje na nemožnost přehledat při formulování základních práv všechny v budoucnu se vyskytující zásahy do takzvané informační sebeurčení. Jen osoba sama je oprávněna rozhodnout o tom, jaké údaje o sobě poskytne včetně údajů o své pracovní či ekonomické aktivitě, pokud zákon neukládá v tomto směru osobě povinnost tak, jak to předvidá čl. 4 odst. 1 Listiny. Přesněji řečeno čl. 4 odst. 1 Listiny působí komplementárně ve vztahu k čl. 2 odst. 2 Listiny v tom smyslu, že zpřesňuje dopad ustanovení čl. 2 odst. 2 na individuální osoby.“⁵ V citovaném nálezu Ústavní soud dospěl k závěru, že k porušení

² Odst. 39 cit. nálezu.

³ Sov. Jirásek, J. a Kocourek, T.: Ústavní limity správy daní, Bulletin advokacie, roč. 2009, č. 7–8, s. 37 a násl.

⁴ Za korekci v tomto slova smyslu přitom nelze považovat usnesení Ústavního soudu ÚS 378/10 ze dne 3. 11. 2010, v němž sice Ústavní soud zaujal jiné stanovisko, neucínil

žádné zásahy s předvidaným v zákoně o Ústavním soudu.

⁵ Nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 512/02 ze dne 20. 11. 2002.

práva na informační seburčení dochází, jestliže správce daně pokračuje v daňové kontrole, ačkoli tuto formu zákona o správě daní a poplatků nepředvidá.⁶

Rozsah autonomního prostoru jednotlivce pokrývá nejen nierné a intimní oblasti integrity jednotlivce, které požívají výslovné ústavní ochrany prostřednictvím práva na soukromí, jsou však ještě dále až k informacím dotýkající se podnikatelské činnosti fyzické či právnické osoby.⁷ Právě na potřebě chránit informační autonomii jednotlivce je založen náleží Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07, kterému bude v následujících odstavcích věnována hlubší pozornost.

3. Nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07

Uvedený náleží byl Ústavním soudem vydán za poměrně specifických skutkových okolností, kterým stojí za to věnovat pozornost. Tercem ústavní stížnosti v této věci se stal postup správce daně, který zahájil daňovou kontrolu za zdaňovací období 1998, 1999 a 2000 dne 20. 12. 2002, tj. deset dní před uplynutím prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Při zahájení daňové kontroly byl stěžovatel vyzván k předložení konkrétních dokladů, vlastní kontrolní činnost však byla zahájena až v roce 2003. Stěžovatel proto považoval zahájení daňové kontroly v roce 2002 za pouze formální a doměnění daně dodatečným platebním výměrem za nezákonné a v konečném důsledku i protiusavní, neboť k faktickému zahájení daňové kontroly došlo až po uplynutí lhůty pro stanovení daně.

Ústavní soud ústavní stížnosti vyhověl, neboť v postupu správce daně spatřoval vadu, která měla za následek porušení ústavně zaručených základních práv stěžovatele. Touto vadou dle Ústavního soudu byla *absence konkrétních apriorních pochybností a jejich vyjádření v protokolu o zahájení daňové kontroly*.⁸

Argumentace Ústavního soudu byla vedena hned z několika stran. Ústavní soud vyšel ze své předcházející judikatury chránící informační autonomii jednotlivce. Ústavní soud konstatoval, že „*daňová kontrola*

proto předstává v rámci daňového řízení nejcitlivější zákonem apřobované narušení autonomní sféry jednotlivce (zákon o správě daní a poplatků ukládá v průběhu daňové kontroly daňovému subjektu řadu povinností od poskytování vhodného místa a prostředí k provádění kontrolních úkonů, přes umožnění vstupu pracovníka správce daně do všech provozních budov, místností, obydlí, dopravních prostředků, až po povinnost vydat pracovníkovi správce daně všechny požadované doklady, písemnosti atd.)“⁹

Ústavní soud dále pokračoval, že v obecné rovině se jedná o zákonem apřobované omezení osobní sféry jednotlivce, zároveň však je třeba, aby toto omezení „*mělo jasný a předmět poznatelný důvod, legitimující použití takového omezení, a takový důvod musí spočívat v konkrétních skutečnostech. Jinak řečeno, v případě daňové kontroly nemůže být takovým důvodem obecně formulovaný zájem státu na výběru daní, který je účelem zákona o správě daní a poplatků, nýbrž musí zde existovat konkrétní skutečnosti podložené podezřením, že konkrétní daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována, zřejmě svou daňovou povinnost nespřil, nebo splnil, avšak v míře menší, než by měl.*“¹⁰ Ústavní soud dodává, že by šlo o realizaci svévolie: „*kdyby správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoli a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a taktikující, na zkovšku*“¹¹

Další argumentace Ústavního soudu byla založena na analogii s trestním řízením. I v jeho rámci dochází k významným omezením jednotlivce v průběhu daňové kontroly, „*v případě akceptace volné úvahy správce daně o tom, zda zahájí daňovou kontrolu, by byl vlastně takový postup správce daně založen na presumpci viny*“¹²

Na základě těchto východisek Ústavní soud sice přisvědčil Nejvyššímu správnímu soudu, že správce daně skutečně zahájil kontrolní činnost již v roce 2002, učinil tak však způsobem, kterým nebyl ústavně konformní. Protokol o zahájení daňové kontroly byl dle Ústavního soudu vyhotovován velmi ledabyle a v chvatu, vyskytují se v něm písařské chyby a i jeho načasování (pátek bezprostředně před Vánoci) budí dle Ústavního soudu pochybnosti. Správce daně neměl žádné konkrétní pochybnosti o správnosti údajů obsažených v daňovém

⁶ Tamtéž.

⁷ Nález Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 29/05 ze dne 1. 6. 2005.

⁸ Odst. 39 cit. nálezu.

⁹ Odst. 31 cit. nálezu.

¹⁰ Odst. 32 cit. nálezu.

¹¹ Odst. 34 cit. nálezu.

¹² Odst. 35 cit. nálezu.

přiznání stěžovatele, resp. tyto pochybnosti nebyly stěžovateli sděleny a v protokolu zachyceny. Ústavní soud proto konstatoval ústavní deficit a spočívající v nedostatků apriorních důvodů k zahájení daňové kontroly a absence jejich sdělení stěžovateli, jakož i jejich vyjádření v protokolu o ústním jednání ze dne 20. 12. 2002.

4. Reflexe nálezů Ústavního soudu

K nálezů Ústavního soudu bylo připojeno odlišné stanovisko soudkyně Janů. Namířala především, že většinové stanovisko stírá rozdíly mezi vytykáacím řízením (dle ust. § 43 zákona o správě daní a poplatků), které je pojmově spjato s existencí konkrétních pochybností správce daně o správnosti údajů uvedených v daňovém přiznání a jejich sdělení daňovému subjektu, a daňovou kontrolou, která může být zahájena i bez existencí takových pochybností. Dle soudkyně Janů „daňová kontrola slouží ke zjištění nebo prověření daňového základu nebo jiných okolností rozhodných pro správné stanovení daně. Zjištění nebo prověření rozhodných okolností přitom vůbec neznamená, že správce daně má podezření o zkrácení daňové povinnosti; může jít o nahodilé prověření toho, zda daň byla stanovena správně, či nikoliv.“¹⁵ Z těchto východisek I. Janů uzavírá: „Vzhledem k tomu, že zákonným předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správnosti stanovení daně, nelze po správci daně ani požadovat, aby v protokolu o zahájení daňové kontroly jakékoliv pochybnosti uváděl. Většinový názor tím, že existenci „podezření a jeho sdělení v protokolu o zahájení daňové kontroly vyžaduje, přisuzuje daňové kontrole funkci vytykáacích řízení, a v konečném důsledku tak podstatně – v rozporu s jejím účelem – omezuje prostor pro uplatnění daňové kontroly.“¹⁴ Zájem na ochraně práv jednotlivce v daňovém řízení je dle disentuující soudkyně ochráněn bohatou judikaturou Nejvyššího správního soudu, která váže správce daně mnoha povinnostmi, jimiž má být eliminováno riziko jeho možné svévole. Odlišné stanovisko odmítá i možnou paralelu s trestním řízením, neboť postavení orgánů činných v trestním řízení a správce daně při procesu správy daní je zásadně odlišné.

¹³ Odlišné stanovisko soudkyně I. Janů k nálezů I. ÚS 1835/07.

¹⁴ Tamtéž.

Nález byl podroben kritice i částí odborné veřejnosti. J. Jirásek a T. Kocourek kteří jeho dopady rozebírají pod provokativním meztitulkem *Nekontrolujte bezdůvodně a pokud možno nekontrolujte vůbec*, považují závěry Ústavního soudu za neakceptovatelné, „neboť čini z daňové kontroly něco, čím není a být nemůže.“¹⁵ Daňová kontrola dle autorů „slouží k prověření, ověření či přezkoušení daňové povinnosti; daňová kontrola je proto úkonem preventivní povahy.“¹⁶ Autoři se proto přiklánějí ke stanovisku přehlasované soudkyně Janů a upozorňují, že daňová kontrola není sankcí, pročez její provedení není možné vázat „pouze na již nastalá, správcem daně zjištěná a prokázaná pochybení daňového subjektu.“¹⁷ S nálezem Ústavního soudu je dle Jiráška a Kocourka možno souhlasit pouze v tom, „že současný systém provádění daňových kontrol nemá žádná pevná pravidla ohledně výběru subjektů, které budou kontrolovány.“¹⁸ Tento deficit autoři považují za hodný změny, řešení však nespátují v zákazu daňových kontrol tam, kde „správce daně nemá konkrétní podezření na nedostatečné plnění daňové povinnosti.“¹⁹

V reakci na tento článek uvádí V. Pátek, že závěry dovozované jeho autory („nekontrolujte vůbec“) z nálezů Ústavního soudu nikterak nevyplývají.²⁰ Nález Ústavního soudu považuje za odpovídající ústavním principům. Obdobně na dopady nálezů nahlíží též O. Lichnovský, který poukazuje na zásady přiměřenosti, rovnosti a zákazu libovůle.²¹

5. Navazující judikatura Nejvyššího správního soudu

Praktické dopady citovaného nálezů Ústavního soudu byly, přinejmenším prozatím, silně potlačeny navazující judikaturou Nejvyššího správního soudu. Ten sice v obecné rovině akceptuje precedenční závaznost nálezů Ústavního soudu, resp. svou povinnost nálezů Ústavního soudu

¹⁵ Jirásek, J. a Kocourek, T.: cit. dílo, s. 44.

¹⁶ Tamtéž.

¹⁷ Tamtéž, s. 45.

¹⁸ Tamtéž.

¹⁹ Tamtéž.

²⁰ Pátek, V.: Komentář k článku ústavní limity správy daní, Bulletin advokacie, roč. 2009, č. 11, s. 37.

²¹ Lichnovský, O.: Sporné otázky daňového řízení, Wolters Kluwer, Praha, 2009, s. 118.

ve své činnosti reflektovat, v tomto konkrétním případě však dospěl k závěru, že jsou splněny podmínky pro to, aby se od názoru Ústavního soudu odchýlil.

V rozsudku sp. zn. 8 Afs 46/2009-46 ze dne 26. 10. 2009 Nejvyšší správní soud vyšel z pojetí veřejné kontroly ve správním právu. „Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolovaná osoba a priori nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti.“²² Následně odkázal na dissent soudkyně Janů a v něm akcentovaný rozdíl mezi vytykáacím řízením a daňovou kontrolou. Ve shodě s disentuující soudkyní Nejvyšší správní soud odmítl analogii mezi trestním právem a daňovou kontrolou a uzavřel, že „ústavní kauzela minimalizace zásahů do autonomní sféry daňového subjektu v rámci provádění daňové kontroly je proto naplněna již tím, že správce daně plně respektuje mantinely, které jsou mu určeny daňovým řádem a rozhodovací praxí Ústavního soudu a správních soudů. Požadavek, aby správce daně disponoval při zahájení daňové kontroly konkrétním podezřením či pochybnostmi o řádném splnění daňové povinnosti, nemá opodstatnění a je v rozporu s pojmovým chápáním kontroly ve správním právu jako takové. Navíc by znamenal negaci institutu daňové kontroly v daňovém řízení.“²³

V dalším rozhodnutí pak Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost daňového subjektu směřující proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, jímž byla zamítnuta žaloba brojící proti nezákonnému zásahu správce daně spočívajícímu v provádění daňové kontroly, jejíž zahájení neodpovídalo požadavkům vyjádřeným v nálezu Ústavního soudu I. ÚS 1835/07.²⁴

Nejvyšší správní soud zde v zásadě zopakoval svou argumentaci obsaženou v rozsudku sp. zn. 8 Afs 46/2009. Opětovně se přihlásil k cili sledovanému citovaným nálezem Ústavního soudu, dospěl však k závěru, že tohoto cíle lze dosáhnout, aniž by bylo třeba odmítnat namátkové daňové kontroly prováděné, tj. aniž by existovaly konkrétní

²² Srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 46/2009-46 ze dne 26. 10. 2009, in: www.nssoud.cz.

²³ Tamtéž.

²⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Aps 2/2009-52 ze dne 3. 12. 2009, in: www.nssoud.cz.

předem seznatelné a v protokolu o zahájení daňové kontroly vyjádřené pochybnosti o správnosti přiznané a odvedené daně. „Nejvyšší správní soud má za to, že tato řešení, která v minulosti nabídl, představují dostatečně účinný mechanismus proti případné svévoli ze strany správce daně v průběhu provádění daňové kontroly. Zdejší soud tedy plně respektuje a sdílí cíl, který sledoval Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07: ochrana před svévolí správce daně a minimalizace jeho zásahů do autonomní sféry daňového subjektu. Pouze se domnívá, že ke stejnému cíli lze dospět i jinými prostředky, než volí Ústavní soud v citovaném nálezu a za situace, kdy v něm Ústavní soud explicitně neuvrhl, že k efektivnímu dosažení ochrany stejných ústavně zaručených práv dostatečně neslouží prostředky plynoucí z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, nastává situace popsaná pod bodem 21 odůvodnění tohoto rozsudku: citovaný nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 1835/07 se dostatečně nevyporádává se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň z něj není patrné, že by tak činil záměrně. Za této situace se Nejvyšší správní soud domnívá, že se může od předmětného právního názoru Ústavního soudu odchýlit.“²⁵

K naposledy citovanému rozsudku Nejvyššího správního soudu je třeba dodat, že v době sepsání tohoto příspěvku již prošel kontrolou ústavnosti. Ústavní stížnost byla sledána zjevně neopodstatněnou, když Ústavní soud ve svém usnesení²⁶ v zásadě akceptoval argumentaci Nejvyššího správního soudu. Vzhledem k procesní formě rozhodnutí však z tohoto usnesení lze jen těžko vyvozovat hlubší závěry.

6. Kde jsou nosné důvody nálezů I. ÚS 1835/07?

Za této situace je namístě položit si otázku, zda dopady nálezů Ústavního soudu I. ÚS 1835/07 skutečně musejí být interpretovány jako absolutní zákaz namátkových daňových kontrol, který je pro Ústavní soud i část odborné veřejnosti zjevně neakceptovatelný,²⁷ nebo zda lze

²⁵ Odst. 34 a 35 cit. rozsudku.

²⁶ Usnesení Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 378/10 ze dne 3. 11. 2010.

²⁷ Takto hovoří např. J. Jirásek a T. Kocourek v práci cit. supra, naopak O. Lichnovský si možnost úplného zákazu namátkových daňových kontrol není představit. Potřebné pochybnosti si správce daně může opatřit vyhledávací činností. Srov. Lichnovský, O.: cit. dílo, s. 118–119.

onen sporný nález vyloužit i jinak. Ve shodě s V. Pátkem se domnívám, že takovéto závěry z nálezu Ústavního soudu nutně nevyplývají.²⁸ Nosné důvody nálezu Ústavního soudu po mém soudu leží jinde. Za nosný důvod považují především závěr Ústavního soudu, že je porušením ústavně zaručeného práva na informační autonomii daňového subjektu, jestliže zákonná úprava umožňuje správci daně, aby do informační autonomie daňového subjektu pronikl tak intenzivním způsobem, jakým je daňová kontrola, aniž by přitom byl vázán konkrétními a daňovým subjektem přezkoumatelnými pravidly chránícími daňový subjekt proti potenciální lhbovůli správce daně.

Ústavní soud i Nejvyšší správní soud vyjadřují shodný cíl, kterým je ochrana před možnou svévolí a minimalizace zásahů do autonomní sféry daňového subjektu. Lze si proto klást otázku, zda využití institutu daňové kontroly, která představuje nejintenzivnější zásah do práva na informační sebeurčení daňového subjektu, je namístě tam, kde jde o kontrolu namátkovou, tj. neopírající se o konkrétní pochybnosti. Vskutku nejsem zcela přesvědčen o tom, že takto intenzivní zásah do autonomní sféry daňového subjektu je přiměřený sledovanému cíli. Z hlediska přiměřenosti cíle a prostředků se jeví jako nesrovnatelné dvě typické situace, za kterých správce daně zahajuje daňovou kontrolu zahajuje. Je rozdíl, pokud správce daně zahajuje daňovou kontrolu v případě, kdy má konkrétní poznatky svědčící o tom, že daň byla přiznána v nesprávné výši, od skutečně namátkové kontroly, jak o ní hovoří ve svých rozsudcích Nejvyšší správní soud. Proto není zcela od věci požadovat, aby se lišil i rozsah, v jakém správce daně vstupuje do soukromí daňových subjektů nacházejících se v nesrovnatelné situaci.

Přestože Nejvyšší správní soud odkazuje na svou dosavadní judikaturu, kterou považuje za dostatečnou záruku ochrany ústavně zaručených základních práv daňového subjektu, nedává zcela přesvědčivou odpověď na otázku, jakým způsobem je daňový subjekt chráněn před svévolným, taktikářským šikanózním zahájením daňové kontroly. Z rozsudku 2 Aps 2/2009 by bylo možné usuzovat, že tuto ochranu je Nejvyšší správní soud připraven poskytovat na úrovni individuálního případu, tj. tam, kde daňový subjekt doloží, že správce daně zneužil své zákonné pravomoci zahájit daňovou kontrolu či že

²⁸ Takto Pátek. V.: cit. dílo.

je správcem daně dokonce šikanován: „Návíc, ani stěžovatel nezpochybnil tvrzení žalovaného, že u něj probíhá daňová kontrola od roku 1996, kdy došlo k jeho registraci, teprve poprvé, takže argumentace o opakovaném a tedy šikanózním provádění daňové kontroly se zcela mjíjí s jeho problémem.“²⁹ Je ovšem otázkou, zda je taková ochrana vskutku dostačující.

Nastíněná problematika může být nazírána též z pohledu zásady rovnosti. Skutečně ústavnímu principu rovnosti odpovídá nepochměr ve frekvenci daňových kontrol v závislosti na místě sídla daňového subjektu?³⁰ K této námice daňového subjektu Nejvyšší správní soud uvádí: „Když např. (roz. daňový subjekt) poukazuje na nepoměrnou frekvenci daňových kontrol u některých správců daně podle jejich místní působnosti (údajná čekací doba v Praze 118 let, naopak časté daňové kontroly v některých jiných regionech) jedná se o tvrzení, která nemají pro projednávanou věc žádný význam. Úkolem správního soudu je totiž v konkrétním případě poskytovat ochranu veřejným subjektivním právům; nikoli spekulovat nad systémem organizace daňové správy, její místní příslušností, personálního obsazení, kam podstatná této námítky směřuje. Tyto otázky jsou totiž primárně politické a je nutno je řešit v rámci exekutivy, případně legislativní cestou a nikoli rozhodováním správních soudů.“³¹

Domnívám se, že Nejvyšší správní soud zde námítku stěžovatele – daňového subjektu odmítl s až přílišnou lehkostí. Jisté lze souhlasit s vymezením úkolů správního soudnictví. Nelze však přehlédnout, že namítaná nerovnost daňových subjektů a systém organizace daňové správy se v dané oblasti přímo dotýkají ústavního pořádku České republiky. Jestliže tedy Nejvyšší správní soud odmítl následovat ústavněprávní závěry Ústavního soudu,³² bylo by namístě vypořádat se i s touto rovnou problemou. V této souvislosti je třeba opětovně zdůraznit, že Ústavní soud jako orgán ochrany ústavnosti nevykládá jednotlivá ustanovení podústavních právních předpisů, nýbrž posuzuje soulad zákonné úpravy (v tomto konkrétním případě zákon

²⁹ Rozsudek sp. zn. 2 Aps 2/2009, odst. 36.

³⁰ K této otázce srov. např. Lichnovský, O.: Sporné otázky daňového řízení, Wolters Kluwer, Praha, 2009, s. 118.

³¹ Rozsudek NSS sp. zn. 2 Aps 2/2009.

³² Byť by se tak stalo v souladu s předpoklady, které pro takový odklon formuluje Ústavní soud v nálezu IV. ÚS 301/05 ze dne 13. 11. 2007.

o správě daní a poplatků a zde upravené základy správy daní) s ústavním pořádkem.³³

7. Předpoklady zahájení daňové kontroly podle daňového řádu

Zbývá si položit otázku, jakým způsobem se při řešení nastoleného problému projeví účinnost daňového řádu. Je skutečností, že ani daňový řád nepodmiňuje zahájení daňové kontroly tím, že správce daně daňovému subjektu sdělí konkrétní pochybnosti, pro které je daňová kontrola zahajována. Tím se však téma nevyčerpává.

Aktuální se stává především rozlišování situace, v níž správce daně zahajuje daňovou kontrolu na základě konkrétních poznatků, které svědčí o tom, že daňovému subjektu bude domněna daň od skutečné namátkové daňové kontroly. Daňový řád výrazně posiluje vyhledávací činnost správce daně³⁴ a zároveň výslovně stanoví, že k domněnutí daně z úřední povinnosti může dojít výhradně po provedené daňové kontrole.³⁵ Pokud lze důvodně předpokládat, že daňovému subjektu bude domněna daň, měl by správce daně podle ust. § 145 odst. 2 DŘ vyžvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Až poté, resp. po provedení řízení o odstranění pochybnosti podle ust. § 89 DŘ je správce daně oprávněn zahájit daňovou kontrolu, a to zřejmě postupem podle ust. § 90 odst. 3 DŘ, dle něhož správce zahájí daňovou kontrolu, pokud sledá důvody k pokračování dokazování i po ukončení postupu k odstranění pochybností, a to v rozsahu těchto důvodů. Tento postup by měl být pro správce daně obligatorní, byť daňový řád užívá v ust. § 145 odst. 2 slovo může. Jedná se totiž o postup, který ve srovnání s okamžitým zahájením daňové kontroly zasahuje méně intenzivně do práv daňového subjektu, aniž by byl jakkoli ohrožen cíl správy daní. Pojem může použít v ust. § 145 odst. 2 DŘ tak zakládá kompetenci správce daně (správce daně je ex lege oprávněn výzvu vydat),³⁶

³³ Z tohoto důvodu je zcela nesprávně vyřkat Ústavním soudem, že nedoceňuje rozdíly mezi daňovou kontrolou a vyřtkacím řízením, jak činí ve svém disentu soudy druhé instance a z ní vycházející Nejvyšší správní soud.

³⁴ Ust. § 78 a násl. daňového řádu.

³⁵ Ust. § 145 odst. 3 DŘ.

³⁶ O čemž byly za účinnosti zákona o správě daní a poplatků pochybnosti.

nikoli však prostor pro jeho volnou úvahu (správce daně tedy není oprávněn sám zvážet, zda svou kompetenci uplatní a výzvu vydá, nebo zda rovnou zahájí daňovou kontrolu).

Jinými slovy řečeno, v daňovém řádu nalezneme dvě odlišitelné možnosti, jak daňovou kontrolu zahájit. Správce daně je oprávněn zahájit

a) namátkovou daňovou kontrolu za účelem prověření správnosti výše odvedené daně,

b) daňovou kontrolu zahájenou za účelem vyměření daně ve výši jiné než přiznané daňovým subjektem poté, co bez úspěchu (tj. bez zjištění správné výše daně) proběhl postup k odstranění pochybností (§ 90 odst. 3 DŘ), resp. za účelem doměření daně (neboť bez zahájení daňové kontroly není možné daň z úřední povinnosti doměřit).

V obou případech se postavení daňového subjektu liší – v prvním případě je osobou podrobenou rutinní namátkové kontrole, v druhém případě pak – slovy klasika – přinejmenším sprostým podezřelým. Není přitom důvodů, aby se správce daně k rutinně kontrolovanému daňovému subjektu choval právě jako ke sprostému podezřelému a zasahoval do jeho informační autonomie stejně jako do informační autonomie daňového subjektu, v jehož případě již existují konkrétní poznatky o tom, že zřejmě dojde k doměření daně. Výsledky testu proporcionality, tj. procesu poměrování míry zásahu do informační autonomie daňového subjektu a cíle sledovaného omezení tohoto základního práva, se mohou v obou případech podstatně lišit. Jedním ze způsobů odlišení těchto nesorvnatelných procesních situací pak je, aby správce daně jednoznačně uvedl, zda zahajuje skutečnou namátkovou daňovou kontrolu, nebo zda na kontrolu přišel vybaven nějakými vstupními poznatky.

8. Závěry

Je zřejmé, že problematiku řešenou nálezem analyzovaným v úvodní části tohoto příspěvku není možné redukovat na otázku, zda je v procesu správy daní a poplatků možné zahájit namátkovou daňovou kontrolu, v níž správce daně prověřuje správnost výše přiznané daně bez jakýchkoli konkrétních pochybností, takřkajíc na zkoušku. Rozruš, který nález vzbudil, je podle mého názoru předurčen především

likvidáčními dopady, které by přinesl zažité praxi správců daně, pokud by byl správními soudy bezvýhradně akceptován.

Opacným extrémem by však nepochybně bylo úplné odmítnutí ostatních orgánů veřejné moci nález Ústavního soudu jakkoli reflektovat. Je skutečností, že v rukou prvostupňových správců daně se aktuálně koncentruje takřka neomezená, nikým a ničím (rozumně mimotudlně finanční správy) nekontrolovaná a především daňovým subjektem zcela nepřezkoumatelná pravomoc vybrat si, který z daňových subjektů, v jakém rozsahu a jak často zatíží daňovou kontrolu. Doktrína si zjevně uvědomuje tento nedostatek, na který komentovaný náleze Ústavního soudu upozorňuje: „*Pokud pak existuje ze strany ministerstva financí požadavek na jednotlivé správce daně, aby vykazovali určitý počet daňových kontrol (což je pravděpodobně), je příznačné, že správce daně bude ke kontrole volit spíše menší daňové subjekty, aby vůbec naplnil požadovanou kvótu.*“³⁷ Tématem pro celospolečenskou (tj. nikoli pouze právníckou) debatu pak je otázka, zda chceme, aby daňová kontrola byla zahajována na základě anonymních udání, či podání zaměstnanců, kteří mají podezření na daňový únik zaměstnavatele.³⁸

Komentovaný náleze Ústavního soudu je proto třeba i před opacně vyznívající judikaturu Nejvyššího správního soudu reflektovat s plnou vážností. Domnívám se, že Nejvyšší správní soud v plném rozsahu nevyvrátil argumentaci použitou Ústavním soudem a především nenabídl alternativu, jak dostatečně ochránit práva jednotlivce před možnou svévolí správce daně. Předpokládám, že ani Ústavní soud v této věci neřekl poslední slovo. Ke dni dokončení tohoto příspěvku (30. listopadu 2010) existuje přinejmenším jedno usnesení, v němž Ústavní soud zaujal opacně stanovisko a ústavní stížnost podanou proti rozsudku Nejvyššího správního soudu odmítl jako zjevně neopodstatněnou.³⁹ Bylo by však mimořádně nešťastné, pokud by rozkol v judikatuře Ústavního soudu nebyl řešen způsobem předvídaným zákonem o Ústavním soudu (tj. sjednocením judikatury prostřednictvím pléna)

³⁷ Jirásek, J., Kocourček, T.: cit. dílo, s. 45.

³⁸ Která by ale J. Jiráška a T. Kocourka (cit. práce, s. 44) nemohla být nadále využívána, pokud by byly aplikovány závěry Ústavního soudu. Můj osobní názor na tuto otázku je z celkového ladění příspěvku důtám zřejmý.

³⁹ Je paradoxní, že toto usnesení (I. ÚS 378/10, cit. shora) vydal první senát Ústavního soudu, který se svým složením od senátu stouhého za nálezem I. ÚS 1835/07 liší toliko v osobě soudce zpravodaje.

a zásadní náleze I. ÚS 1835/07 byl překonán toliko via facti sérií opacně vyznívajících usnesení.

Je samozřejmě otázkou, zda Nejvyšší správní soud, resp. soudy obecné, může přinést plně obhajitelnou alternativu k nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 bez součinnosti zákonodárce. Soudím, že jemu především byl náleze Ústavního soudu určen. Lze soublasit s tvrzením Jiráška a Kocourka, že řešením není úplný zákaz namátkové kontroly, nicméně nutno dodat, že právě tak řešením stávající protístavní situace není odsunout komentovaný náleze Ústavního soudu kamsi na okraj právní reality a tvrdit, že dosavadní judikatura Nejvyššího správního soudu poskytuje dostatečnou ochranu. Podle mého názoru tomu tak není a je třeba přijmout pozitivní opatření. Jednou z možností podle mého názoru je:

- a) vytvoření transparentního, otevřeného a přezkoumatelného systému namátkových daňových kontrol a zároveň,
- b) důkladnější odlišení namátkové daňové kontroly od daňové kontroly směřující k doměření daně především co do dopadů do autonomní sféry daňového subjektu.

Je třeba vzít na vědomí, že právo na informační autonomii, resp. informační sebeurčení, je veřejným subjektivním právem, kterému Ústavní soud přiznal ústavní ochranu, a že toto právo jednotlivce limituje správce daně při výkonu jeho kontrolních pravomocí. Důležitou součástí těchto omezení jsou procesní garance, které dají jednotlivci do rukou konkrétní a účinné prostředky bránit se proti svévolnému zahájení daňové kontroly.