

LÚS 1835/07 ze dne 18.11.2008**Důvody pro zahájení daňové kontroly - vyloučení svévole**

Česká republika
NÁLEZ
Ústavního soudu
Jménem republiky

Ústavní soud rozhodl dne 18. listopadu 2008 v senátu složeném z předsedkyně Ivany Janů a soudců Františka Duchoně a Elišky Wagnerové (soudce zpravodaj) ve věci ústavní stížnosti R. P., zastoupeného JUDr. Vladimírem Škrétou, advokátem se sídlem U Soudu 363/10, 460 01 Liberec, proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, sp. zn. 5 Afs 169/2006, rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka Liberec ze dne 25. 7. 2006, sp. zn. 59 Ca 52/2005, rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 25. 2. 2005, č. j. 12264-1/110/04, a dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou ze dne 26. 3. 2004, č. j. 32898/04/187912/5519 a č. j. 32901/04/187912/5519, za účasti Nejvyššího správního soudu, Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky Liberec, Finančního ředitelství v Ústí nad Labem a Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou jako účastníků řízení, takto:

I. Nerespektováním principů garantovaných čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 4 Ústavy ČR bylo rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2007, sp. zn. 5 Afs 169/2006, porušeno základní právo stěžovatele garantované čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod.

II. Proto se toto rozhodnutí ruší.

III. Návrh na zrušení rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka Liberec ze dne 25. 7. 2006, sp. zn. 59 Ca 52/2005, rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 25. 2. 2005, č. j. 12264-1/110/04, a dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou č. j. 32898/04/187912/5519 a č. j. 32901/04/187912/5519, se odmítá.

Odůvodnění:

I.

1. Včas a co do ostatních náležitostí řádně podanou ústavní stížností napadl stěžovatel v záhlaví uvedená rozhodnutí obecných soudů vydaná ve správním soudnictví a rozhodnutí správců daně prvního a druhého stupně.

2. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu byla zamítnuta kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka Liberec. Tímto rozsudkem krajský soud zamítl žalobu stěžovatele proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, kterým bylo zamítnuto odvolání stěžovatele podané proti dodatečným platebním výměrům Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou. Napadenými platebními výměry byla stěžovateli na základě provedené daňové kontroly dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1998 ve výši 825 Kč a daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 1999 ve výši 12.255 Kč.

3. Jak stěžovatel uvedl v ústavní stížnosti, v předchozích řízeních namítal, že daň byla stanovena po prekluzi, neboť daňová kontrola byla zahájena pouze formálně a dle protokolu s chybným obsahem. Nedostatky protokolu byly dle stěžovatele různé intenzity, avšak ve svém komplexu neosvědčovaly zahájení daňové kontroly. Kromě toho stěžovatel namítal, že daňová kontrola není úkonem směřujícím k vyměření daně a nemůže mít vliv na běh prekluzivní lhůty. Krajský soud však v napadeném rozsudku daňovou kontrolu považoval za úkon směřující k vyměření daně a k obsahu protokolu prohlásil, že je jako veřejná listina nadán předpokladem správnosti, a vady označil za podružné. Rovněž Nejvyšší správní soud se v napadeném rozsudku ztotožnil s tím, že daňová kontrola je úkonem směřujícím k vyměření či dodatečnému stanovení daně, a tedy úkonem znamenajícím přerušeni běhu prekluzivní lhůty.

4. Tyto námitky stěžovatel zopakoval i v ústavní stížnosti. Především uvedl, že daňovou kontrolu nelze považovat za úkon

4. Tyto námitky stěžovatel zopakoval i v ústavní stížnosti. Především uvedl, že daňovou kontrolu nelze považovat za úkon směřující k vyměření či dodatečnému stanovení daně, neboť daňová kontrola nemusí nezbytně k tomuto cíli vést. Stěžovatel k tomu poznamenal, že je mu znám judikát Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 69/2004, v němž Nejvyšší správní soud vyložil pojem úkon analogií, avšak stěžovatel názor traktovaný v tomto rozhodnutí nesdílí. Podle stěžovatele se v případě daňové kontroly jedná o úkon, který by mohl směřovat k vyměření daně, nikoliv úkon, který k němu skutečně směřuje. Jinak řečeno, jejím účelem není vyměřit či dodatečně stanovit daň, ale pouze přezkoušet, tzn. zjistit a prověřit daňový základ. K výkladu pojmu "úkon" stěžovatel odkázal rovněž na zákon č. 76/1927 Sb. o daních z příjmů, jehož procesní část dle odborné literatury údajně nebyla dosud zrušena. Tento zákon dle stěžovatele uvádí, že promlčení práva vyměřit daň se přetrhuje každým opatřením, které se stalo příčinou vyměření daně a bylo straně oznámeno. Ve Slovníku veřejného práva československého (Hácha, E. a kol., Eurolex Bohemia, Praha 2000, str. 647) se podle stěžovatele k promlčení práva uvádí: "Promlčení práva vyměřovacího (prvotního i dodatečného) přetrhuje se každým úředním opatřením (tj. opatřením finančního úřadu nebo opatřením daňové, odvolací komise nebo trestního senátu), které se stalo za příčinou vyměření daně a bylo straně oznámeno... úředním opatřením, stavším se za příčinou vyměření daně, rozumí se akt, který předchází vyměření a je připravuje (např. výzva ku podání příznání, výzva dle § 310, odst. 2 nebo dle § 312), nikoliv však vyměření samo (předpis, platební rozkaz)... Úředního opatření musí být patrné, že jde o vyměření daně (dodatku). Úřední výměr, který neuvedl účel vyměření, ...není způsobilým přetrhnutí promlčení práva vyměřovacího. Rovněž neplatí za úřední opatření, provedené za příčinou vyměření, pouhé ohlášení, že možná bude vyměření daně provedeno (pouhá výhrada případného vyměření)" (citace uvedená stěžovatelem byla krácena Ústavním soudem).

5. Stěžovatel se proto domnívá, že daňová kontrola nebyla způsobilá přerušit běh prekluzivní lhůty. Prvním úkonem, směřujícím k dodatečnému stanovení daně, o němž se stěžovatel dozvěděl, bylo až doručení napadených dodatečných platebních výměrů v dubnu 2004, což však již bylo po lhůtě stanovené v § 47 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

6. Dále stěžovatel v ústavní stížnosti zopakoval námitku, že zahájení daňové kontroly bylo pouze formální. Podle stěžovatele správní soudy nesprávně posoudily okamžik zahájení daňové kontroly, kdy vyšly pouze z obsahu protokolu o ústním jednání ze dne 20. 12. 2002, č. j. 97477/02/187931/030 a dále nezjišťovaly skutečný stav. Stěžovatel uvedl, že lze souhlasit s Nejvyšším správním soudem, podle něhož lze běh základní tříleté prekluzivní lhůty prodlužovat pouze výjimečně a z důvodů závažných. Nejvyšší správní soud však již v napadeném rozsudku neuvedl, jakým výjimečným a závažným důvodem bylo, že správce daně naplánoval zahájení daňové kontroly až takřka po pěti letech, kdy se některé skutečnosti pochopitelně hůře prokazují, a proč začal formálně (pouze oznámil, že bude kontrolovat) prověřovat základ daně v poslední dny lhůty pro vyměření, a to v pátek 20. 12. 2002 před Vánocemi, tj. poslední pracovní den správce daně v roce, kdy bylo možno dodatečně daň vyměřit.

7. Podle stěžovatele proto nestačí, aby platná daňová kontrola byla zahájena pouze formalistickým informováním o tom, že kontrola bude provedena. Z protokolu nevyplývá, že by dne 20. 12. 2002 bylo zahájeno faktické prověřování daňového základu. Stěžovatel v této souvislosti odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle níž je daňová kontrola zahájena až dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ či jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně (rozsudek sp. zn. 2 Afs 69/2004). Stěžovatel se proto domnívá, že správci daně nic nebránilo, aby již dne 20. 12. 2002 zahájil faktické zjišťování a prověřování daňového základu. Stěžovatel dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8 Afs 7/2005, v němž soud konstatoval, že formální sepsí protokolu o zahájení daňové kontroly nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně. Podle stěžovatele Nejvyšší správní soud v nyní napadeném rozsudku na tento předchozí rozsudek odkázal, avšak dle stěžovatele nesprávně dovodil, že pokud další kroky následovaly v přiměřené době, nejedná se již o formální zahájení.

8. Dále stěžovatel zopakoval řadu námitek stran nedostatku formálních náležitostí protokolu: v protokole je namísto roku 1998 uveden rok 1988, není z něj zřejmé, kdo daňovou kontrolu prováděl, není zřejmé, jaký správní orgán podepsaná osoba zastupuje, na protokolu absentuje úřední razítko, chybí v něm souvislé vyličení průběhu jednání, je v něm nesprávně uvedeno, že stejnopis byl předán zástupci stěžovatele, ačkoliv v té době nebyl stěžovatel v daňovém řízení zastoupen a před správcem daně jednal sám.

9. Stěžovatel proto v ústavní stížnosti tvrdí, že napadenými rozhodnutími byla porušena jeho ústavně zaručená základní práva podle čl. 2, čl. 4, čl. 10, čl. 11 a čl. 36 Listiny základních práv a svobod (dále jen "Listina"), čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod a čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě. Stěžovatel má za to, že v jeho případě nebyla

státní moc správními orgány uplatněna v mezích a způsoby stanovenými zákonem, daňové povinnosti mu byly stanoveny na základě formálně zahájené daňové kontroly a po lhůtě stanovené k vyměření daně. Tím bylo rovněž porušeno jeho základní právo vlastnit majetek podle č. 11 odst. 1 Listiny, neboť dle čl. 11 odst. 5 Listiny lze daně ukládat jen na základě zákona a v jeho mezích. Současně stěžovatel považuje napadená rozhodnutí za rozporná s čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě, který chrání pokojné užívání majetku. Oba správní soudy pak stěžovateli neposkytly soudní ochranu, v čemž stěžovatel shledává porušení práva na spravedlivý proces.

10. Dne 5. 3. 2008 obdržel Ústavní soud stěžovatelovo podání označené jako doplnění a rozvedení bodu ústavní stížnosti, v němž namítl, že napadený rozsudek Nejvyššího správního soudu porušil právo na spravedlivý proces také z toho důvodu, že příslušný senát se odchýlil od názorů vyjádřených v jiných rozhodnutích (např. 2 Afs 69/2004, 5 Afs 36/2003, 2 Afs 93/2006), v nichž bylo judikováno, že v případě zahájení daňové kontroly musí být úkonem faktickým a faktickým prověřováním daňového základu a že okamžikem zahájení daňové kontroly nemůže být sepsání protokolu o jejím zahájení, v němž je daňový subjekt pouze seznámen se skutečností, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola prováděna. Podle názoru stěžovatele měl senát Nejvyššího správního soudu postupovat dle § 17 odst. 1 s. ř. s. a postoupit věc rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

11. Na základě výzev Ústavního soudu se k podané ústavní stížnosti vyjádřili účastníci řízení.

12. Předsedkyně příslušného senátu Nejvyššího správního soudu ve svém vyjádření nejprve odkázala na odůvodnění napadeného rozhodnutí a k jednotlivým námitkám stěžovatele uvedla následující. Pokud jde o námitku, že daňová kontrola není úkonem směřujícím k vyměření či dodatečnému stanovení daně, dovodila přesvědčivě judikatura Nejvyššího správního soudu, že za takový úkon je nutno ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků považovat daňovou kontrolu jako celek. Zahájil-li správce daně před uplynutím lhůty stanovené v § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků daňovou kontrolu, běží tříletá lhůta k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení od konce roku, v němž byl daňový subjekt o jejím zahájení zpraven (pro úplnost předsedkyně senátu uvedla, že kontrola je zahájena dnem, kdy správce daně začne fakticky prověřovat daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro stanovení daně). Běh lhůty pak již nemohou ovlivnit jednotlivé dílčí úkony provedené v průběhu daňové kontroly. K tomuto závěru měl Nejvyšší správní soud dospět právě ve stěžovatelem citovaném rozsudku ze dne 21. 4. 2005, sp. zn. 2 Afs 69/2004.

13. Pokud jde o námitku, že zahájení daňové kontroly bylo toliko formální a že správce daně dne 20. 12. 2002 nezahájil faktické zjišťování a prověřování daňového základu, předsedkyně senátu Nejvyššího správního soudu k ní uvedla, že z protokolu o ústním jednání je patrné, že stěžovatel byl informován o tom, že správce daně zahajuje kontrolu, přičemž správce daně specifikoval, že kontrola bude provedena na dani z příjmů fyzických osob a silniční dani za rok 1998, 1999, 2000 a na dani z přidané hodnoty za rok 2000. V posledním odstavci jsou pak vymezeny doklady, jejichž předložení si správce daně vyžádal za kontrolované období. V zahájené kontrole pak správce daně pokračoval sepsáním protokolu dne 20. 1. 2003, kdy stěžovatel předal správci požadované doklady. Povinnost daňového subjektu předložit správci daně na požádání účetní a jiné doklady vyplývá z ust. § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Tento zákon neuvádí přesný postup správce daně při provádění daňové kontroly, a podle Nejvyššího správního soudu proto lze připustit i postup, který zvolil správce daně v tomto případě, protože byla zachována kontinuita daňové kontroly. Protokol proto Nejvyšší správní soud nepovažuje jen za formální úkon, ale za skutečné zahájení kontroly, neboť stěžovatel byl nejen seznámen se zahájením kontroly, ale byl i vyzván k předložení konkrétních dokladů a tyto si mohl v přiměřené lhůtě jednoho měsíce připravit a předložit.

14. Pokud jde o zbývající námitky, byly dle předsedkyně senátu podrobně vypořádány v rozsudku, na který pro stručnost odkázala.

15. Vzhledem k tomu má Nejvyšší správní soud za to, že stěžovateli poskytl soudní ochranu a nebyla porušena ani další práva, jak stěžovatel tvrdil v ústavní stížnosti. Předsedkyně senátu uvedla, že rozhodnutí soud považuje za spravedlivé, i když nevyznělo ve prospěch stěžovatele. S ohledem na to navrhl, aby Ústavní soud stížnost zamítl.

16. Předseda senátu Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočka v Liberci ve svém vyjádření uvedl, že napadený rozsudek vzešel z řádného přezkumu a posouzení předložené žaloby. Soud na závěry, k nimž v napadeném rozsudku dospěl, dále pouze odkázal.

17. Ředitelka Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ve svém vyjádření uvedla, že námitky uplatněné v ústavní stížnosti jsou totožné s námitkami již uvedenými v odvolání a žalobě. Všechny tyto námitky byly podrobně zhodnoceny ve všech rozhodnutích. Finanční ředitelství má za to, že státní moc byla uplatněna v souladu s čl. 2 odst. 2 Listiny. Čl. 36 Listiny se pak dle finančního ředitelství týká soudního řízení a nelze ho aplikovat na řízení před správním orgánem. S ohledem na to finanční ředitelství navrhlo, aby Ústavní soud ústavní stížnost odmítl, případně zamítl.

18. Ústavním soudem oslovený Finanční úřad v Jablonci nad Nisou uvedl, že žádost o vyjádření postoupil k vyřízení místně příslušnému finančnímu úřadu stěžovatele, což je Finanční úřad v Ústí nad Orlicí. Tento úřad zaslal Ústavnímu soudu vyjádření, v němž uvedl, že napadená rozhodnutí považuje za věcně správná a navrhl, aby ústavní stížnost byla zamítnuta.

II.

19. Ústavní soud si k posouzení ústavní stížnosti vyžádal příslušný spis původně vedený příslušným Finančním úřadem v Jablonci nad Nisou, posléze postoupený Finančnímu úřadu v Ústí nad Orlicí.

20. Z tohoto spisu se seznámil zejména s protokolem o ústním jednání ze dne 20. 12. 2002. Z něho vyplývá, že předmětem jednání bylo zahájení daňové kontroly, ručně je do protokolu vepsáno místo jednání jako FÚ v Jablonci nad Nisou a datum jednání 20. 12. 2002. Dále z protokolu vyplývá, že daňový subjekt byl na jednání seznámen se zahájením daňové kontroly, a to na dani z příjmů fyzických osob za rok 1988, 1999, 2000, na dani silniční za stejná zdaňovací období a na dani z přidané hodnoty za rok 2000. Dále měl být stěžovatel poučen o svých povinnostech podle § 16 zákona o správě daní a poplatků a konečně vyzván k předložení řady blíže uvedených dokladů (např. peněžního deníku, bankovních výpisů, přijatých a vydaných faktur, veškerých smluv uzavřených dle občanského a obchodního zákoníku, knihy jízd, technických průkazů vozidel, evidenci hmotného investičního majetku atd.).

21. Dále je ve spise založena mimo jiné zpráva o výsledku daňové kontroly podepsaná dne 12. 3. 2004 stěžovatelem a jeho zástupcem. Z dodatečných platebních výměrů ze dne 26. 3. 2004 č. j. 329/01/01/187912/5519 a č. j. 32898/04/187912/5519 pak vyplývá, že daňová povinnost byla stěžovateli dodatečně stanovena na základě zprávy o daňové kontrole, a to v případě daně z příjmů fyzických osob za rok 1998 ve výši 825 Kč a za rok 1999 ve výši 12.255 Kč.

22. Z napadeného rozhodnutí finančního ředitelství vyplývá, že odvolací orgán se vypořádal s námitkami stěžovatele poměrně lapidárně. V odůvodnění uvedl, že daňová kontrola je zahájena dnem, kdy byl daňový subjekt vyzván o prvním úkonu. Takovým úkonem je sepsání protokolu podle § 12 zákona o správě daní a poplatků. Finanční ředitelství proto uzavřelo, že daňová kontrola byla zahájena již dne 20. 12. 2002, neboť v tento den byl sepsán protokol o jejím zahájení.

23. Krajský soud v napadeném rozhodnutí uvedl, že podle ustálené judikatury je daňová kontrola úkonem, který je způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty podle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Dále dospěl k závěru, že její zahájení dne 20. 12. 2002 nebylo pouze formálním úkonem, ale vážně myšleným zahájením daňové kontroly, která od ledna 2003 řádně probíhala. Krajský soud připustil, že protokol měl být pečlivěji vyhotoven, avšak chyby v psaní nemohly mít vliv na rozhodnutí o meritu věci.

24. Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí v podstatě odůvodnil v intencích argumentace, kterou Ústavnímu soudu předestřela ve vyjádření předsedkyně příslušného senátu. Nejvyšší správní soud vyložil, že úkonem podle § 47 odst. 2 musí být výrazem procesní aktivity správce daně, neboť účelem ust. § 47 odst. 2 je poskytnutí nové lhůty, "vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty a byla vůči daňovému subjektu projevena konkrétním úkonem". Nejvyšší správní soud v napadeném rozhodnutí dále vypočetl, jaké úkony danou podmínku dle jeho judikatury splňují: kromě daňové kontroly, která je dle Nejvyššího správního soudu jako celek jediným úkonem (sp. zn. 2 Afs 69/2004), to může být i povolení přezkumu podle § 55b zákona o správě daní a poplatků (sp. zn. 6 A 76/2001), za takový úkon naopak neuznal výčet dlužného penále (sp. zn. 2 As 81/2003), úkon daňového subjektu (sp. zn. 8 Afs 7/2005) či samotné vydání platebního výměru (sp. zn. 2 Afs 52/2005). Dále Nejvyšší správní soud dospěl v napadeném rozhodnutí k závěru, že kontrola zahájená dne 20. 12. 2002 nebyla pouze formálním úkonem, neboť správce daně si vyžádal předložení specifikovaných dokladů za kontrolovaná období.

25. Ústavní soud si v souladu s ust. § 44 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o Ústavním soudu") vyžádal od účastníků řízení souhlas s upuštěním od ústního jednání, neboť dospěl k závěru, že od ústního jednání již nelze očekávat další objasnění věci.

23. Poté, co Ústavní soud konstatoval, že ústavní stížnost je přípustná (§ 75 odst. 1 a contrario zákona o Ústavním soudu), je podána včas (§ 72 odst. 3 zákona o Ústavním soudu) a splňuje ostatní náležitosti vyžadované zákonem [§ 30 odst. 1, § 72 odst. 1 písm. a) zákona o Ústavním soudu], přistoupil k jejímu meritornímu projednání, přičemž dospěl k závěru, že je opodstatněná.

III.

24. Ústavní soud již v minulosti vymezil ústavněprávní mantinely, v nichž jsou orgány státu povinny se pohybovat, pokud jde o stanovení, zjišťování a vymáhání daňové povinnosti jednotlivce. Mimo jiné uvedl, že pokud jde o proceduru zjišťování, ověřování a vymáhání daňové povinnosti, je správce daně vázán ust. čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle něhož lze státní moc uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví (nález sp. zn. IV. ÚS 29/05, in Ústavní soud ČR: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 37, nález č. 113, str. 463).

25. Ústavní soud již rovněž judikoval, že této ústavní kautele odpovídá subjektivní právo jednotlivce na všeobecnou ochranu svobodné sféry osoby. Z tohoto úhlu pohledu se jedná o "sběrné" či generální právo na autonomii osob, které logicky reaguje na nemožnost předvídat při formulování základních práv všechny v budoucnu se vyskytující zásahy do svobodného prostoru osoby (srov. např. nález sp. zn. I. ÚS 43/04, in Ústavní soud ČR: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 33, nález č. 54, str. 55). Do oblasti svobodné sféry jednotlivce pak spadá i právo jednotlivce na takzvané informační sebeurčení. Jen osoba sama je oprávněna rozhodnout o tom, jaké údaje o sobě poskytne včetně údajů o své pracovní, ekonomické či podnikatelské aktivitě, pokud zákon neukládá v tomto směru osobě povinnost tak, jak to předvídá 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 (srov. nález sp. zn. I. ÚS 512/02, in Ústavní soud ČR: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 28, nález č. 143, str. 271; nebo nález sp. zn. IV. ÚS 29/05, in Ústavní soud ČR: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 37, nález č. 113, str. 463).

26. Jinými slovy, státní moc si při stanovení a vybírání daní a poplatků musí počínat v mezích stanovených zákonem, který již svou povahou představuje zásah do základního práva na vlastnictví, jež zároveň legitimuje. V podmínkách materiálního právního státu je navíc nezbytné toto ustanovení vykládat nikoliv pouze v tom smyslu, že orgán veřejné moci je oprávněn uplatnit vůči jednotlivci zákonem konstituovanou pravomoc jakýmkoliv způsobem, nýbrž je třeba jej vykládat v materiálním smyslu, tj. tak, aby orgán veřejné moci při výkonu své pravomoci co nejvíce respektoval ochranu základních práv jednotlivce, v daném případě autonomní sféru jednotlivce, jejíž součástí je též shora uvedená tzv. informační autonomie jednotlivce (srov. obdobně nález IV. ÚS 29/05, in Ústavní soud ČR: Sbírka nálezů a usnesení, sv. 37, nález č. 113, str. 463).

27. Z těchto ústavněprávních hledisek se daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Tento ústavněprávní rozměr má ostatně svůj odraz přímo v normách jednoduchého práva, a to v § 2 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož jednájí správci daně v řízení o daních tak, že chrání zájmy státu, avšak dbají přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Je přesto povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů postupovat v souladu s principem proporcionality a minimalizovat zásahy tak, aby se konkrétní procesní postup nestal vůči jednotlivci nepřiměřeným a v důsledku porušujícím právo na informační autonomii jednotlivce. Pokud správce daně tyto ústavněprávní a vlastně též zákonné mantinely nerespektuje, je ústavní povinností správních soudů, aby jednotlivci poskytly ochranu jeho základnímu právu (čl. 4 Ústavy ČR).

28. Jedním z procesních oprávnění, jímž je správce daně v průběhu daňového řízení nadán, je i daňová kontrola. Lze konstatovat, že daňové řízení jako celek má, pokud jde o pořizování důkazů, vyšetřovací charakter: správce daně je nadán celou řadou vyšetřovacích pravomocí k tomu, aby realizoval zájem státu na zajištění toho, co "jeho jest", tj. ověření, přezkoumání a vymožení daňové povinnosti jednotlivce. Daňová kontrola je z tohoto pohledu specifická v tom, že "vyšetřovací" charakter daňového řízení je v ní výrazně posílen. Daňová kontrola proto představuje v rámci daňového řízení nejcitelnější zákonem aprobované 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 pracovníku správce daně všechny požadované doklady, písemnosti atd.).

29. Z pohledu ústavněprávního se tedy jedná o zákonem aprobované omezení osobní sféry jednotlivce. Takové omezení, kromě toho, že musí být stanoveno zákonem, musí současně sledovat určitý cíl a být ve vztahu k tomuto cíli přiměřené. V podmínkách materiálního právního státu je proto nezbytné trvat na požadavku, aby takové omezení či narušení autonomní sféry jednotlivce mělo jasný a předem seznatelný 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 konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována zřejmě svou daňovou povinností nesplnil, nebo splnil, avšak v míře menší než by měl. V této souvislosti považuje Ústavní soud za vhodné uvést analogii s řízením trestním, v němž k omezení jednotlivce a realizaci vyšetřovacích pravomocí orgánů činných v trestním řízení nestačí prostá skutečnost, že cílem jejich činnosti je odhalovat a stíhat trestnou činnost, ale teprve skutečnost, že zde existuje konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní jednatel se dopustil protiprávního jednání. Ústavní soud si je vědom řady podstatných odlišností daňové správy od trestního řízení, nicméně z pohledu ústavněprávně vyžadovaného respektu veřejné moci k svobodné sféře jednotlivce, jsou požadavky na realizaci vyšetřovacích pravomocí orgánů státu v podstatě totožné. To proto, že svobodami je jednatel nadán a každé jejich omezení musí být měřitelným tak, aby nedošlo k neproporcionálnímu zásahu.

30. Jinými slovy řečeno, každý zásah do osobní sféry jednotlivce, ať už je činěn v rámci jakéhokoliv postupu státu vůči jednotlivci, musí být ospravedlněn konkrétními skutečnostmi, resp. důvodem takového omezení a nikoliv proveden pouze proto, že orgán státu je takovou pravomocí formálně nadán. Takové obecné oprávnění je pouze předpokladem realizace takové omezovací pravomoci, nikoliv měřítkem jeho intenzity.

31. V případě daňového řízení to znamená, že použití daňové kontroly nemůže být zcela svévolné, nýbrž je třeba vyžadovat existenci správcem daně formulovaných důvodů k jejímu zahájení, tj. existenci konkrétních pochybností či podezření, že daňovým subjektem původně přiznaná a správcem daně vyměřená (byť i jen konkludentně) daň je nižší, než by měla být. Šlo by o realizaci svévole, kdyby správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, resp. v případech, kdy sám uzná za vhodné a takřkajíc "na zkoušku".

32. Vyloučení svévole zde má pak ještě jeden rozměr. V případě akceptace zcela volné úvahy správce daně o tom, zda zahájí daňovou kontrolu, by byl vlastně takový postup správce daně založen na "presumpci viny", resp. na předpokladu, že každý daňový subjekt svou daňovou povinností zkrátil, a proto je možné - bez toho, že by zde existovalo konkrétní podezření správcem daně formulované - jeho daňovou povinností přezkoumat a prověřit. Takový přístup by ovšem předpokládal, že daňovou kontrolu by měli správci daně provádět automaticky u všech daňových subjektů. Prvek libovůle a nahodilosti by byl v takovém případě dán i výběrem subjektů, u nichž je daňová kontrola prováděna, není-li a nemusela-li by být odůvodněna existencí konkrétního podezření.

33. Tyto všechny skutečnosti je třeba brát dle Ústavního soudu v potaz při posuzování konkrétní věci stěžovatele a hodnocení napadených rozhodnutí.

IV.

34. Ústavní soud je názoru, že protokol sepsaný Finančním úřadem v Jablonci nad Nisou neosvědčuje existenci důvodů, resp. existenci podezření správce daně, že v protokolu uvedené druhy daně za příslušná zdaňovací období byly stěžovatelem kráceny. Pokud takové důvody fakticky existovaly, nebyly zjevně stěžovateli sděleny a v protokolu zachyceny.

35. Z protokolu je naopak patrné, že byl vyhotovován velmi ledabyle a v chvatu, kdy některé položky jsou vyplněny rukou, vyskytují se v něm písařské chyby atd. Ústavní soud souhlasí se stěžovatelem, že zvolený den zahájení kontroly je sám o sobě přinejmenším podezřelý, pokud se jednalo o pátek těsně před Vánoce a vlastně deset dní před koncem prekluzivní lhůty. Na druhou stranu lze z protokolu zjistit a přisvědčit tak hodnocení Nejvyššího správního soudu, že v tento den

správce daně přikročil k faktickému provádění daňové kontroly, neboť stěžovatele vyzval k předložení celé řady dokladů relevantních k přezkoušení daňových základů příslušných daní. Lze totiž akceptovat názor Nejvyššího správního soudu, že za akt faktického zahájení kontroly lze považovat to, že daňový subjekt je vyzván k předložení dokladů, které umožní přezkoušení daňové povinnosti. Podle § 16 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je předkládání těchto dokladů součástí povinností daňového subjektu v rámci daňové kontroly a lze proto akceptovat, že součástí daňové kontroly je i výzva správce daně k předložení těchto dokladů.

36. Úkon daňové kontroly v nyní posuzovaném případě nepochybně trpí jiným zásadním nedostatkem, pro který jej lze hodnotit jako ryze formální a proto neústavní úkon. Jde o nedostatek apriorních důvodů k zahájení daňové kontroly a absence jejich sdělení stěžovateli, jakož i jejich vyjádření v protokolu o ústním jednání dne 20. 12. 2002.

37. Ústavnímu soudu je známa judikatura Nejvyššího správního soudu, citovaná v ústavní stížnosti stěžovatelem i Nejvyšším správním soudem v jeho vyjádření, podle níž je daňová kontrola úkonem dle § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků způsobilým přerušit běh prekluzivní lhůty, přičemž daňovou kontrolu je třeba podle stejné judikatury posuzovat jako celek (rozsudek sp. zn. 2 Afs 69/2004). Ústavní soud si je vědom, že Nejvyšší správní soud byl k tomuto závěru veden jistě dobrými a ústavně konformními důvody, neboť v případě, že by se kontrola rozpadala do jednotlivých dílčích úkonů, které by mohly vést k přerušení běhu prekluzivní lhůty, pak vzhledem k tomu, že daňová kontrola není zákonem nijak časově omezena, by správce daně mohl přerušovat běh prekluzivní lhůty i dílčími úkony činěnými v jejím průběhu, a tím ještě dále "prodlužovat" časový prostor pro dodatečné stanovení daně.

38. Má-li však daňová kontrola být skutečně úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, je ze shora uvedených důvodů nezbytné ji vázat na existenci jednoznačně formulovaných důvodů pro její použití. V rozsudku sp. zn. 5 Afs 36/2003 k tomu sám Nejvyšší správní soud poznamenal, že "prekluzivní lhůta pro vyměření nebo doměření daně je ochranou daňového subjektu, stanoví dobu, po jejíž uplynutí je najisto postaveno, že daňová povinnost zůstane nezměněna. Pokud tedy zákon z jejich mezí připouští výjimku, může tak učinit jen z akceptovatelných důvodů - tedy, že je zde dána nějaká konkrétní pochybnost, která vyžaduje založení nového běhu lhůty...Názor, že lhůtu by bylo možno znovu otevřít bez konkrétního důvodu a jen pro eventuální budoucí možné pochybnosti, by byl nepřipustně extenzivním pohledem na tento institut." Ostatně Nejvyšší správní soud také v nyní napadeném rozhodnutí uvedl, že "účelem ust. § 47 odst. 2 zákona je poskytnutí nové lhůty, vyvstala-li potřeba prověřit některé skutečnosti v rámci předchozí lhůty". Objevení se této "potřeby" je jistě vždy podepřeno určitou skutečností, motivující správce daně k zahájení kontroly.

39. Je-li daňová kontrola jediným úkonem, pak to dle přesvědčení Ústavního soudu znamená, že důvody a podezření musí existovat v okamžiku zahájení kontroly a musí být správcem daně jednoznačně formulovány a daňovému subjektu sděleny a objektivně zachyceny v protokolu o zahájení kontroly.

40. Ústavnímu soudu je rovněž známa judikatura Nejvyššího správního soudu týkající se formálního zahájení daňové kontroly (jednotlivé případy označené za formální zahájení kontroly jsou rekapitulovány např. v rozhodnutí sp. zn. 2 Afs 93/2006). Jako formální hodnotila dosavadní judikatura postup, kdy správce daně sepsal protokol o zahájení kontroly a k jejímu faktickému provádění přistoupil až s odstupem deseti měsíců (sp. zn. 8 Afs 7/2005), nebo postup, kdy byl v protokolu daňový subjekt pouze seznámen s tím, že u něj bude v následujícím období daňová kontrola provedena. S ohledem na shora uvedené skutečnosti je Ústavní soud přesvědčen, že za formální daňovou kontrolu je třeba, a to především, považovat tu, která byla zahájena bez toho, že by zde a priori existovalo podezření o zkrácení daňové povinnosti a bez toho, že by byl daňový subjekt o konkrétních důvodech takového podezření při zahájení kontroly zpraven. Takový postup správce daně je nepřipustným porušením shora vymezené autonomní sféry jednotlivce a proto i realizací pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny.

41. Ústavní soud je navíc přesvědčen, že neústavnost takového postupu nemůže být zhojena ani skutečností, že v průběhu daňové kontroly bylo prokázáno, že ke zkrácení daně ze strany stěžovatele (daňového subjektu) skutečně došlo. To nejen proto, že daňová kontrola představuje jeden (nedělitelný) procesní úkon, ale též proto, že "usvědčující" důkazy byly opatřeny protiústavním postupem.

42. Lze proto konstatovat, že v daném případě nelze zahájení kontroly dne 20. 12. 2002, resp. daňovou kontrolu jako celek, považovat za úkon směřující k vyměření či dodatečnému stanovení daně, tedy úkon, který byl ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků způsobilý přerušit běh prekluzivní lhůty. Daňové výměry vydané dne 26. 3. 2004 byly

proto vydány po lhůtě stanovené zákonem o správě daní a poplatků. Vzhledem k tomu, že těmito rozhodnutími byla stěžovateli neústavním způsobem stanovena daňová povinnost zatěžující jeho majetek, došlo tak v konečném důsledku k porušení jeho vlastnického práva, které požívá ústavní ochrany dle čl. 11 odst. 1 Listiny.

43. Pokud správní soudy, na které se stěžovatel obrátil s žalobou, resp. kasační stížností, takový postup správce daně akceptovaly, pokračovaly v porušení stěžovatelových základních práv, a tedy nedostály své povinnosti poskytovat jednotlivci ochranu práv (čl. 90 Ústavy ČR), resp. základních práv (čl. 4 Ústavy ČR).

44. S ohledem na shora uvedené skutečnosti Ústavní soud ústavní stížnosti podle ustanovení § 82 odst. 2 písm. a) zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, zčásti vyhověl a zrušil napadené rozhodnutí Nejvyššího správního soudu podle ustanovení § 82 odst. 3 písm. a) citovaného zákona.

42. Z důvodu minimalizace zásahů Ústavního soudu do činnosti jiných orgánů veřejné moci Ústavní soud nevyhověl stěžovateli návrhu na zrušení rozhodnutí krajského soudu, finančního ředitelství a finančního úřadu. Proto byl návrh stěžovatele na zrušení dodatečných platebních výměrů Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou, rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, jakož i rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem - pobočky v Liberci odmítnut jako návrh nepřipustný podle § 43 odst. 1 písm. e) zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, neboť nyní bude na Nejvyšším správním soudu, aby zaujal ve věci ústavně konformní stanovisko, jinak řečeno Ústavní soud svým kasačním rozhodnutím stěžovateli vytvořil procesní prostor, aby se domohl svých práv.

43. Ústavní soud považuje za nutné zcela na závěr uvést poznámku k účastenství Finančního úřadu v Jablonci nad Nisou v řízení. Ústavní soud po celou dobu řízení považoval za účastníka tento orgán veřejné moci, nikoliv Finanční úřad v Ústí nad Orlicí, jemuž Finanční úřad v Jablonci nad Nisou postoupil žádost Ústavního soudu o vyjádření. To proto, že podle § 76 zákona o Ústavním soudu je účastníkem řízení o ústavní stížnosti státní orgán, proti jehož zásahu ústavní stížnost směřuje, tj. v daném případě státní orgán, který vydal ústavní stížností napadené rozhodnutí, nikoliv státní orgán, který je v určité oblasti státní správy ve vztahu ke stěžovateli aktuálně místně příslušný. Ústavní soud proto procesní úkon, jímž Finanční úřad v Jablonci nad Nisou Ústavnímu soudu oznámil postoupení žádosti o vyjádření, kvalifikoval tak, že se oprávněný účastník v dané lhůtě nevyjádřil. Posléze zaslané vyjádření Finančního úřadu v Ústí nad Orlicí je proto irrelevantní, neboť jej neučinil účastník řízení.

Poučení: Proti rozhodnutí Ústavního soudu se nelze odvolat.

V Brně dne 18. listopadu 2008

Ivana Janů
předsedkyně senátu

Odlišné stanovisko JUDr. Ivany Janů k výroku nálezu:

Ve smyslu § 22 zák. č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, podávám odlišné stanovisko k nálezu Ústavního soudu ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07, neboť se domnívám, že Ústavní soud měl ústavní stížnost zamítnout. K tomuto závěru mne vedou následující důvody:

Většinové stanovisko dospělo k závěru, že daňová kontrola v souzené věci byla zcela formálním, a proto neústavním úkonem. Důvodem tohoto hodnocení je "nedostatek apriorních důvodů k zahájení daňové kontroly a absence jejich sdělení stěžovateli". Z většinového názoru, obsaženého v odůvodnění nálezu, vyplývá, že daňovou kontrolu je možno uskutečnit pouze tehdy, pokud má správce daně podezření o zkrácení daňové povinnosti (které nadto je povinen kontrolovanému daňovému subjektu sdělit). Neexistuje-li takové podezření, nebo není-li s ním kontrolovaný daňový subjekt při zahájení daňové kontroly seznámen, jde podle většinového stanoviska o úkon formální, a tedy neústavní.

Uvedený závěr dle mého soudu není přijatelný, neboť nedostatečně rozlišuje mezi daňovou kontrolou ve smyslu § 16 odst. 1 zákona č. 337/1992 Sb. (dále jen "daňový řád") na straně jedné a vytýkacím řízením ve smyslu § 43 odst. 1 daňového řádu na straně druhé, a to do té míry, že rozdíly mezi oběma stírá a požadavky kladené na vytýkací řízení vztahuje nesprávně i na daňovou kontrolu. Oba instituty přitom slouží zcela odlišnému účelu, což se nutně projevuje také v předpokladech pro jejich použití a v náležitostech kladených na procesní úkon správce daně, jimiž se postup podle obou ustanovení začíná. 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. Na situaci, kdy takové pochybnosti vyvstanou, nedopadá § 16 odst. 1, ale § 43 odst. 1 daňového řádu, v němž je upraveno vytýkací řízení: "Vzniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal."

Rozdílný účel obou institutů se promítá, jak bylo řečeno, do odlišných předpokladů pro jejich aplikaci a do náležitostí procesních úkonů, jimiž správce daně přistupuje k jejich použití. V případě vytýkacího řízení se vyžaduje, aby zde byly pochybnosti charakterizované v § 43 daňového řádu (slovy nálezu, aby zde bylo "podezření"); tyto pochybnosti je správce daně ve své výzvě povinen daňovému subjektu sdělit, a to natolik konkrétně a určitě, aby se k nim mohl daňový subjekt vyjádřit. Naproti tomu předpokladem daňové kontroly není existence pochybností o správném stanovení daně; jde pouze o zjištění nebo prověření toho, zda byla stanovena správně. 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 vytýkacího řízení, a v konečném důsledku tak podstatně - v rozporu s jejím účelem - omezuje prostor pro uplatnění daňové kontroly.

Uvedený závěr samozřejmě neznamená, že daňová kontrola umožňuje správci daně uplatňovat státní moc vůči daňovému subjektu svévolně. K tomu stačí odkázat na bohatou - a nutno říci, že i daňovým subjektům vstřícnou - judikaturu Nejvyššího správního soudu k § 16 daňového řádu, publikovanou ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Za všechny stačí citovat úvahu obsaženou v rozhodnutí rozšířeného senátu č. 735/2006 Sb. NSS: "...je nezbytné, aby správce daně podle zásady přiměřenosti respektoval, že při vyžádání plnění povinností v daňovém řízení je třeba volit jen prostředky nejméně zatěžující daňové subjekty (§ 2 odst. 2 daňového řádu), což v případě daňové kontroly znamená její provádění v nezbytně nutném rozsahu ve vztahu k dosažení účelu daňového řádu (§ 16 odst. 1 věta druhá daňového řádu). Z výše uvedených skutečností lze dovozovat, že hledisko správného a úplného zjištění, stanovení a splnění daňových povinností není prioritní, naopak vždy je třeba pečlivě udržovat stav rovnováhy mezi zájmy státu a daňových subjektů." Správce daně je tedy při daňové kontrole vázán nejen zákonnými omezeními, ale i řadou principů, na nichž je právní stát založen. Nelze však souhlasit s tím, aby tato omezení šla dále, než odpovídá účelu daňové kontroly, a aby tak v podstatné míře omezovala možnost jejího využití.

Nemohu souhlasit ani se snahou připodobnit daňovou kontrolu trestnímu řízení a s tím spojenou úvahou o "presumpci viny", a to ani "z pohledu ústavněprávně vyžadovaného respektu veřejné moci k svobodné sféře jednotlivce". Uplatnění veřejné moci v trestním řízení a při daňové kontrole má podstatně odlišnou povahu a obsah, jejím předmětem je zcela něco jiného a diametrálně rozdílné je také postavení orgánů, které ji uplatňují, a těch, vůči nimž směřuje. Právě úvaha o presumpci viny (předpokladu, že každý daňový subjekt svou daňovou povinnost zkrátil, a proto je možné jeho daňovou povinnost prověřit; viz bod 32 nálezu), je jednoznačným dokladem toho, k čemu takové povrchní připodobnění vede. Správce daně tím, že přistoupí k daňové kontrole, v žádném případě nepředjímá, že daňový subjekt, u něž probíhá kontrola, zkrátil svou daňovou povinnost, právě tak, jako kupř. Česká obchodní inspekce nekontroluje pouze restaurace, o nichž má důvodné podezření z porušování hygienických norem, nebo Policie České republiky nezastavuje pouze ty účastníky provozu na pozemních komunikacích, u nichž pojala podezření, že porušují pravidla silničního provozu, apod.; správce daně pouze prověřuje, zda kontrolovaný daňový subjekt si daň stanovil správně. Možnost takové kontroly je přitom nutno chápat v souvislosti s celkovou koncepcí daňového řízení, jež je založeno na tom, že je to daňový subjekt, kdo daň sám přiznává. Proto také musí správce daně být oprávněn v rámci daňové kontroly prověřit, zda daňový subjekt sám svou daň stanovil správně, či nikoliv. Přitom je nutno si uvědomit, že je prakticky nereálné, aby každé daňové přiznání bylo ihned

16. 3. 2009

NALUS - databáze rozhodnutí Ústavní...

prověřeno; i z tohoto hlediska lze bezpochyby usuzovat, že nahodilá daňová kontrola ve veřejném zájmu přispívá k řádnému daňovému odvodu, a tím i k naplnění příjmů státního rozpočtu (§ 1 daňového řádu), ze kterého jsou financovány potřeby sociálního státu, jímž Česká republika jako právní a demokratický stát ve své podstatě nepochybně je (i když se takto explicitně v Ústavě nedeklaruje). Ve stejném pohledu je nutno vyvažovat i "svobodnou sféru jednotlivce", kterou většinové stanovisko správně zmiňuje, s "veřejným zájmem" na shromáždění dostatečných prostředků, nutných k přerozdělování v rámci solidarity se sociálně potřebnými, jakož i k financování dalších potřebných funkcí státu.

Ve vztahu k souzené věci z uvedených úvah vyplývá, že zahájení daňové kontroly u stěžovatele dne 20. 12. 2002 nelze považovat za formální úkon; to nejen z důvodů právě vyložených, ale i - a v tom (jediném) se s většinovým stanoviskem ztotožňuji - proto, že po tomto datu kontrola skutečně plynule probíhala, jak plyne ze správního spisu. Zahájení daňové kontroly tak je možno považovat za úkon, který přerušil běh prekluzivní lhůty pro vyměření daně podle § 47 odst. 2 daňového řádu. Ústavní soud proto měl ústavní stížnost zamítnout, a nikoliv ji vyhovět.

V Brně 18. listopadu

Ivana Janů