

S D Ě L E N Í Ústavního soudu

Plénum Ústavního soudu ve složení Stanislav Balík, František Duchoň, Vlasta Formánková, Vojen Güttler, Pavel Holländer, Ivana Janů, Vladimír Kůrka, Dagmar Lastovecká (soudce zpravodaj), Jiří Mucha, Jan Musil, Jiří Nykodým, Pavel Rychetský, Miloslav Výborný, Eliška Wagnerová a Michaela Židlická přijalo pod sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11 dne 8. listopadu 2011 na návrh II. senátu Ústavního soudu podle § 23 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve věci právního názoru II. senátu Ústavního soudu pro řízení vedené pod sp. zn. II. ÚS 431/11 k ústavně konformní interpretaci § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, který se odchyluje od právních názorů Ústavního soudu vyslovených v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008 (N 196/51 SbNU 375)*,

toto stanovisko:

Daňové řízení a jednotlivá dílčí oprávnění svěřená správci daně v průběhu daňového řízení se ocitají mezi veřejným zájmem na stanovení a výběru daní na straně jedné a ochranou autonomní sféry jednotlivce na straně druhé. Je povinností správce daně při uplatňování jednotlivých procesních institutů, tedy i při provádění daňové kontroly, 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. Za porušení těchto principů a realizaci pravomoci v rozporu s čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod nelze považovat bez dalšího postup správce daně, který zahájí daňovou kontrolu ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, bez konkrétními skutečnostmi podloženého podezření, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.

Odůvodnění

I.

1. Ústavní stížností sp. zn. II. ÚS 431/11 (zatím nevyřízeno) se stěžovatel domáhal zrušení rozsudku Nejvyššího správního soudu a Krajského soudu v Plzni pro tvrzený zásah do základního práva na soudní ochranu garantovaného čl. 36 odst. 1 a 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

2. U stěžovatele jako daňového subjektu byla zahájena finančním úřadem daňová kontrola k prověření daňového základu a daně ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, protokolem ze dne 10. 5. 2006, přičemž daňová kontrola nebyla v protokolu nijak zdůvodněna (ze spisového materiálu vyplývá, že podnětem pro zahájení daňové kontroly byl významný pokles výkonnosti daňového subjektu, promítající se do výše daně). Dne 24. 10. 2008 podal stěžovatel žalobu proti rozhodnutí finančního úřadu, v níž zpochybňoval doručení výzvy správce daně k projednání výsledků daňové kontroly a zprávy o daňové kontrole. Dne 10. 8. 2009 ve „vyjádření žalobce“ vznesl stěžovatel [s odkazem na závěry nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07

* pozn. red.: Sběrka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek 51, nález č. 196, str. 375

ze dne 18. 11. 2008 (N 196/51 SbNU 375)] námitku stran nezákonnosti provedené daňové kontroly, neboť mu při zahájení ani v dalším průběhu nebyl sdělen její důvod. Žaloba byla krajským soudem zamítnuta, neboť námitka týkající se doručování nebyla shledána důvodnou a námitka stran nezákonnosti daňové kontroly byla považována za uplatněnou po lhůtě podle § 71 odst. 2 věty třetí soudního řádu správního, a proto se jí krajský soud nezabýval. Kasační stížnost byla zamítnuta napadeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu, který se ztotožnil se závěry krajského soudu učiněnými jak ve vztahu k doručování písemností (stěžovateli se nepodařilo doručení zpochybnit), tak ve vztahu k opožděnému uplatnění námitky nezákonnosti daňové kontroly (nejednalo se o námitku, k níž by musel soud přihlížet z úřední povinnosti). Nad rámec Nejvyšší správní soud uvedl důvody, proč se lze dle jeho názoru odchýlit od právního názoru vyjádřeného v nálezů Ústavního soudu, a odkázal na rozsudky č. j. 2 Aps 2/2009-52 a č. j. 8 Afs 46/2009-46.

II.

3. Nálezem sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008 (N 196/51 SbNU 375) byl zrušen rozsudek Nejvyššího správního soudu pro nerespektování principů garantovaných čl. 2 odst. 2 Listiny a čl. 4 Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“), čímž bylo porušeno základní právo stěžovatele garantované čl. 11 odst. 1 Listiny. Ústavní soud dospěl k závěru, že v projednávané věci byla stěžovateli neústavním způsobem stanovena daňová povinnost (v důsledku šikanózní daňové kontroly) zatěžující jeho majetek, a došlo tak v konečném důsledku k porušení jeho vlastnického práva, které požívá ústavní ochrany podle čl. 11 odst. 1 Listiny. 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), resp. základních práv (čl. 4 Ústavy).

4. Ústavní soud přijal i obecné závěry týkající se daňové kontroly prováděné ve smyslu § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, přičemž konstatoval, že „má-li však daňová kontrola být skutečně úkonem ve smyslu § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, je nezbytné ji vázat na existenci jednoznačně formulovaných důvodů pro její použití. V podmínkách materiálního právního státu je nezbytné trvat na požadavku, aby omezení či narušení autonomní sféry jednotlivce daňovou kontrolou mělo jasný a předem seznatelný důvod legitimující použití takového omezení, a takový důvod musí spočívat v konkrétních skutečnostech. Takovým důvodem nemůže být obecně formulovaný zájem státu na výběru daní, který je účelem zákona o správě daní a poplatků, nýbrž musí existovat konkrétními skutečnostmi podložené podezření, že konkrétní daňový subjekt, u něhož je daňová kontrola zahajována, zřejmě svou daňovou povinnost nesplnil nebo splnil, avšak v míře menší, než by měl. Šlo by o realizaci svévole, pokud by správce daně mohl provádět daňovou kontrolu kdykoliv a bezdůvodně u libovolných daňových subjektů, respektive v případech, kdy sám uzná za vhodné“.

5. K nálezů bylo zaujato odlišné stanovisko soudkyní Ivanou Janů vycházející zejména z odlišení daňové kontroly podle § 16 odst. 1 a vytýkácího řízení podle § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, přičemž nález stírá rozdíly mezi oběma instituty a požadavky kladené na vytýkácí řízení vztahuje nesprávně i na daňovou kontrolu. 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. 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. 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 prověřeno; i z tohoto hledis-

ka lze bezpochyby usuzovat, že nahodilá daňová kontrola ve veřejném zájmu přispívá k řádnému daňovému odvodu, a tím i k naplnění příjmů státního rozpočtu (§ 1 zákona o správě daní a poplatků), 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.

III.

6. II. senát Ústavního soudu se většinově neztotožnil s obecně formulovanými právními závěry přijatými I. senátem ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07 a akceptoval názory vyslovené v odlišném stanovisku soudkyně Ivany Janů (uvedené v bodu 5), na něž II. senát v návrhu stanoviska pléna odkázal. Plénum Ústavního soudu návrh II. senátu na přijetí stanoviska přijalo.

7. K otázce střetu zájmů na stanovení a výběru daní a na ochraně autonomní sféry jednotlivce se Ústavní soud vyjádřil ve své předchozí judikatuře, v níž dovedl, že 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 daňového řádu (pozn. red.: zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), podle něhož jednají 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)“ (např. náleží sp. zn. II. ÚS 703/06 ze dne 21. 4. 2009 (N 92/53 SbNU 181)).

8. Daňová kontrola je institutem upraveným v části první zákona o správě daní a poplatků, tedy institutem obecným, který může najít svého uplatnění v různých fázích daňového řízení. Z ustálené rozhodovací praxe soudů přitom plyne, že daňová kontrola není samostatným řízením ani samostatnou fází daňového řízení (např. náleží sp. zn. II. ÚS 334/02 ze dne 13. 5. 2003, N 63/30 SbNU 129). Jedná se o úkon správce daně, resp. soubor úkonů, jímž podle § 16 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků pracovník správce daně zjišťuje nebo proěřuje daňový základ nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné stanovení daně u daňového subjektu nebo na místě, kde je to vzhledem k účelu kontroly nejvhodnější. Daňová kontrola se provádí v rozsahu nezbytně nutném pro dosažení účelu podle tohoto zákona. Tímto účelem je podle § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy.

9. Výklad pojmu daňové kontroly musí být v souladu s obecným významem termínu kontroly. Ten v teorii správního práva označuje postup orgánu veřejné moci, který zjišťuje a eventuálně posuzuje plnění povinností adresáty veřejné správy. Pojmovými znaky takových kontrol bývá možnost zahájení na základě podnětu či ex officio, zákonem upravený postup zahájení, regulace práv a povinností kontrolujících pracovníků i kontrolovaných subjektů, stanovení sankcí pro porušení takových povinností, oprávnění kontrolovaného subjektu podat námitky proti kontrole apod. Podstatným znakem takové kontroly je mj. možnost jejího namátkového provedení, tedy provedení za situace, kdy kontrolující osoba a priori nedisponuje (konkrétním) podezřením, že kontrolovaný subjekt neplní řádně své povinnosti (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Aps 2/2009-52).

10. Daňová kontrola je tedy institutem s preventivním významem, je nedílnou součástí správy daní, jejímž cílem je na místě ověřit údaje rozhodné pro stanovení daňové povinnosti ve správné výši.

Jde o jeden z rozhodujících právních institutů k dosažení cíle řízení a k omezení daňových úniků (viz důvodová zpráva k zákonu o správě daní a poplatků).

11. Legitimním cílem v případě daňové kontroly prováděné podle § 16 zákona o správě daní a poplatků je veřejný zájem státu na řádném stanovení a výběru daní zakotvený v § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Omezení osobní sféry jednotlivce při realizaci daňové kontroly správcem daně je nutno posuzovat z hlediska principu přiměřenosti v každém konkrétním případě tak, aby byl vyloučen svévolný postup správce daně (jako např. šikanózní postup zvolený ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07 – viz výše). Za takovýto postup však nelze bez dalšího považovat, s ohledem na účel daňové kontroly, postup, při němž při zahájení či průběhu daňové kontroly neexistuje důvodné podezření řádného neplnění povinností daňového subjektu.

Předseda Ústavního soudu:
JUDr. **Rychetský** v. r.

Odlišná stanoviska podle § 14 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů, zaujali ke stanovisku pléna soudci František Duchoň, Pavel Holländer a Eliška Wagnerová.

Odlišná stanoviska ke sp. zn. Pl. ÚS-st. 33/11

Odlišná stanoviska

1. Odlišné stanovisko soudce Pavla Holländera

Předmětné stanovisko přijaté k návrhu II. senátu Ústavního soudu, vzešlého z řízení ve věci sp. zn. II. ÚS 431/11 k ústavně konformní interpretaci § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, se odchyluje od právního názoru Ústavního soudu vysloveného v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 ze dne 18. 11. 2008.

Jak v případě odlišení judikatury (distinguishing), tak i v případě jejího překonání (overruling), jakož i v případě jejího zachování formou zpřesnění, prvním krokem a klíčovým problémem všech těchto možných postupů je určení identity a změny právního názoru.

Otázka tedy zní: jakým způsobem lze vymezit termín „právní názor“ a jaká hlediska lze zformulovat pro určení jeho identity, resp. odlišnosti ve dvou nebo více kauzách?

Raimo Siltala pojem odlišení vymezuje následujícím způsobem: „Odlišení označuje nedbání precedentu s poukazem na určité právně relevantní nepodobnosti ve skutkovém (anebo právním) základu dvou případů.“[†] Zavádí zároveň pojem „zvrácení precedentu“ (overturing), jenž se dle něj vyskytuje ve třech formách: První je překonání precedentu (overruling), druhou anulování (defeating), spočívající v „učinění výjimky z formálně zavazujícího precedentního pravidla“, a konečně formou třetí je převážení (outweighing), dané argumentací „silnějším principem“.[‡]

Dle Neila Duxburyho je distinguishing „prvotně věcí rozlišení rationis decidendi od obiter dicti“, čili „odčleněním skutečností, jež jsou pro rozhodnutí relevantní, a jež relevantní nejsou“.[§] U Duxburyho tak vztahování závaznosti rationis decidendi na rozdíl od obiter dicti se mění na metodiku postupu. Samotné rozlišení významu rationis decidendi a obiter dicti pro závaznost precedentu je v teorii precedentu obecně sdíleno. Seppo Sajama v této souvislosti uvádí: „napsaný názor precedentního soudu není závazný celý, závazný je toliko

[†] R. Siltala, *A Theory of Precedent. From Analytical Positivism to Post-analytical Philosophy of Law*. Oxford 2000, s. 73.

[‡] Tamtéž, s. 73–74.

[§] N. Duxbury, *The Nature and Authority of Precedent*. Cambridge 2008, s. 113.

důvod jeho rozhodnutí, ratio decidendi“, pročez obiter dictum „další soud nezavazuje, lze jej ale citovat jako přesvědčivou autoritu.“** Sajama si přitom uvědomuje, že hranice mezi „ratione“ a „dicto“ jsou „zřídka jasné“, takže soud „má určitou volnost v rozhodování, co chce ve skutečnosti následovat, rozhoduje-li nový případ“.††

C. Elliot a F. Quinn vypočítávají pak osm právních triků používaných soudci, kteří se jimi vyhýbají domnělé závaznosti precedentu.‡‡ Prvním je odlišení od neobratně formulovaného precedentu pomocí tvrzení, že fakta posuzovaného případu jsou v určitém důležitém ohledu odlišná od těch, jež jsou přítomna v případě předchozím. Druhým je odlišení tvrzením, dle něhož právní otázka zodpovězená v precedentu není shodná s tou, jež se klade v daném případě. Třetí trik je založen na tvrzení, že precedent byl nahrazen významnějšími rozhodnutími, a proto je zastaralý. Další spočívá v přisouzení precedentu velmi úzkého rationis decidendi. Trik pátý obsahuje tvrzení, že precedent nemá jasné rozhodovací důvody (ratio decidendi). Šestý je spjat s konstatováním, že precedent je nekonzistentní s pozdějšími rozhodnutími soudu vyššího stupně, v důsledku čehož byl překonán. Sedmý je pak založen na tvrzení, že předchozí rozhodnutí bylo přijato per incuriam (nedbale), což znamená, že soud v něm nezohlednil některé důležité právní předpisy anebo precedenty. Konečně poslední trik obsahuje tvrzení, že precedent je zastaralý a není nadále v souladu s moderním myšlením.

Ve věci sp. zn. Pl. ÚS 38/06 ze dne 6. 2. 2007 (N 23/44 SbNU 279; 84/2007 Sb.) zformuloval Ústavní soud interpretaci čl. 95 odst. 2 Ústavy, v níž navázal na právní názor vyjádřený v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 33/2000 ze dne 10. 1. 2001 (N 5/21 SbNU 29; 78/2001 Sb.), jenž byl potvrzen nálezem sp. zn. Pl. ÚS 42/03 ze dne 28. 3. 2006 (N 72/40 SbNU 703; 280/2006 Sb.). Uvedl, že uvedený nálezu sp. zn. Pl. ÚS 33/2000 „otevřel prostor pro posuzování dřívějších právních jednání (případně právních událostí) dle pozdější, avšak již ústavně konformní právní úpravy, vykazuje proto znaky pravé retroaktivity“, pročez „nutno zodpovědět otázku, je-li takový postup rozporný s principem právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy) anebo tomu tak není.“. Dospěl k závěru, dle něhož „pravá retroaktivita v případě vyslovení protiústavnosti již zrušeného zákona a posouzení předchozích skutkových jednání ústavně konformní právní úpravou s účinky ex tunc na straně veřejné moci nezakládá porušení principu ochrany důvěry občanů v právo, příp. zásah do právní jistoty, resp. nabytých práv. Situace odlišná nastává v případech horizontálního působení základních práv a svobod. Na tyto případy ve vztahu k třetím osobám nutno vztáhnout principy ochrany důvěry občanů v právo, právní jistoty, resp. nabytých práv, neomezená aplikace postupu založeného interpretací čl. 95 odst. 2 Ústavy obsaženou v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 33/2000, potvrzeném nálezem sp. zn. Pl. ÚS 42/03, by tudíž u nich založila pravou retroaktivitu, a tedy rozpor s principem právního státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy)“. Šlo o změnu právního názoru? Domnívám se, že nikoli. Nálezu sp. zn. Pl. ÚS 33/2000 se týkal věci protiústavnosti již zrušeného zákona a posouzení předchozích skutkových jednání ústavně konformní právní úpravou s účinky ex tunc na straně veřejné moci, tudíž nálezu sp. zn. Pl. ÚS 38/06 z jeho rámce nijak nevybočil. Dotvořil pouze názor soudu i pro případy předchozím nálezem neřešené.§§

Zastávám názor, že identitu, resp. odlišnost právních názorů ve dvou nebo více kauzách nutno měřit identitou, resp. odlišností právní úvahy soudu (týkající se buď hodnocení důkazů anebo interpretace práva), jež je relevantní pro vyvození v posuzované věci soudem přijatých závěrů. Předpokladem tohoto srovnání je srovnatelnost, příp. totožnost soudem interpretovaných ustanovení právních předpisů (resp. pojmů, kategorií, institutů), jakož i srov-

** S. Sajama, Rules for the Use of Precedents. In: Proceedings of the 21st IVR World Congress. Part II: Law and Practice. Ed. S. Eng, Stuttgart 2005, s. 163.

†† Tamtéž.

‡‡ C. Elliot, F. Quinn, English Legal System. Harlow 2000, s. 12–13.

§§ Úvahu na okraj uvedeného nálezu viz T. Herc, Účinek derogačního nálezu Ústavního soudu na právní vztahy. Právní rozhledy, č. 6, 2008, s. 201.

natelnost, příp. totožnost kontextuální (tj. skutkových okolností, resp. právních systémových vazeb).

Vycházejíc z takto vyloženého hlediska posouzení identity, resp. odlišnosti právního názoru obsaženého v nálezu Ústavního soudu, nutno rovněž i interpretovat právní závěry vyjádřené v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07. Domnívám se, že judikatura Ústavního soudu k otázce přípustnosti daňových kontrol obsahuje test ústavnosti, čítající tři kroky: Dle prvního jsou tyto kontroly z pohledu dosažení účelů spjatých s právním institutem daně, čili za účelem řádného stanovení a výběru daně, přípustné. Dle dalšího kroku to však neplatí, lze-li tyto kontroly kvalifikovat jako svévolné či šikanózní (kupř. v případě opakovaných daňových kontrol za stejné zdaňovací období bez danosti nových skutečností či důvodů, resp. v případě jejího provádění ve dnech státních svátků, kupř. Vánoce či Velikonoc). Podle kroku třetího je přípustná i daňová kontrola, jež formou vykazuje znaky kontroly šikanózní, plyne-li její aktuálnost a důvodnost z podezření podloženého konkrétními skutečnostmi, že daňový subjekt nesplnil řádně daňovou povinnost.

Akceptujeme-li uvedený algoritmus přezkumu, jeví se právní názory vyslovené v nálezu sp. zn. I. ÚS 1835/07 slučitelné s právním názorem obsaženým v návrhu II. senátu Ústavního soudu na přijetí stanoviska podle § 23 zákona č. 182/1993 Sb. v předmětné věci. Ostatně, uvedený závěr potvrzuje i rozsáhlá předchozí judikatura Ústavního soudu v obdobných věcech (viz kupř. usnesení Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 378/10, sp. zn. I. ÚS 3372/10, sp. zn. II. ÚS 3081/07, sp. zn. II. ÚS 1785/10, sp. zn. III. ÚS 762/09, sp. zn. III. ÚS 2357/10, sp. zn. III. ÚS 491/10, sp. zn. IV. ÚS 36/10 – ve SbNU nepublikována, dostupná na <http://nalus.usoud.cz>).

2. Odlišné stanovisko soudkyně Elišky Wagnerové, k němuž se připojil soudce František Duchoň

S předloženým stanoviskem nesouhlasím z následujících důvodů:

Především mám za to, že ve věci sp. zn. II. ÚS 431/11, v níž jsem byla soudcem zpravodajem, nebyl dán prostor pro zaujetí stanoviska pléna, neboť daná věc se skutkově odlišuje od věci sp. zn. I. ÚS 1835/07, v níž byl vysloven názor, k němuž se dnešní stanovisko vymezuje. Rozhodování v nynější věci mělo být rozhodováním o intertemporálních účincích dřívějších rozhodnutí Ústavního soudu, ať už je jejich obsah jakýkoliv.

Skutkově byl problém ve věci sp. zn. I. ÚS 1835/07 definován šikanózním výkonem oprávnění ze strany správce daně, a to v situaci, kdy chyběl k provedení úkonů daňové kontroly (v samotném závěru lhůty, těsně před vánočními svátky) jakýkoliv podnět, který by šikanóznost jeho postupu vyloučil. Ve věci sp. zn. II. ÚS 431/11 nebyla šikanóznost postupu správce daně vůbec ve hře a nadto ze sdělení příslušného správce daně vyplynulo, že obsahem jeho spisu je dokonce podnět k provedení daňové kontroly, který předcházel jejímu zahájení. Z uvedeného jasně plyne, že pro přijímání stanoviska nebyl dán prostor.

K samotnému obsahu stanoviska je obtížné se ústavněprávně vymezovat, neboť ke konkrétnímu problému ústavnosti zahájení daňových kontrol se stanovisko z pozic ústavněprávních vlastně vůbec nevyjadřuje, pomíne-li odkazy na dřívější judikaturu, která je zčásti obecná a zčásti se týkala jiných skutkových a právních situací. Ve skutečnosti je odůvodnění soustředěno jen do bodů 8, 9 a 10 stanoviska, které vycházejí z buď z podústavní, tj. zákonné úpravy daňových kontrol, resp. maximálně z teorie správního práva, aniž by aspirovaly především na výklad pojmu libovůle, která je ústavním pořádkem (čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny) zakázána. Pokud by se stanovisko tímto problémem blíže zabývalo, muselo by zajisté dojít ke korekci názorů správní doktríny o nutnosti čisté „nahodilosti“ či spíše libovolnosti kontrol. Mám za to, že by nutně dospělo k závěru o nutnosti existence interního obecného předpisu vydaného Ministerstvem financí, který by stanovil jak časové, tak věcné důvody, jejichž aplikace by vždy a ve stejných případech stejně vedla k zahajování daňových kontrol u jednotlivých poplatníků a plátců daní. Jen kontrola vykonávaná dle předem, byť obecně sta-

nových pravidel je řádným výkonem státní moci na poli výběru daní. Jen tak legitimně spoutaný výkon moci může ústavně konformně omezovat právo na informační sebeurčení.