

Daňové právo
hmotné a procesní
v judikatuře
Ústavního soudu ČR
nekorigováno, draft

*Hynek Baňouch, právní asistent
soudce Ústavního soudu*



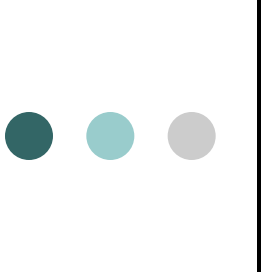
Ústavní principy přísně vymezují

- jak **obsah** hmotněprávních a procesněprávních daňových podústavních předpisů,
- tak **rámeček** jejich interpretace a aplikace



Koncept **všezahrnující** **ústavnosti**

- Tedy: základní práva a svobody vymezují nejen rámec normativního obsahu, ale také rámec interpretace a aplikace podústavního práva
- Tuto formuli ukotvenou v ústavním pořádku ČR obsahují stovky nálezů Ústavního soudu ČR (např. bod 11 nálezu sp. zn. I. ÚS 462/07)



Normativní základ ústavních omezení výkonu veřejné moci

- Čl. 11. odst. 5 Listiny základních práv a svobod (ústavní zákon č. 2/1993 Sb., (dále „Listina“) *„Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“*
- Čl. 4 Ústavy ČR *„Základní práva a svobody jsou pod ochranou soudní moci.“* – obecný zákaz odepření spravedlnosti a generální kompetenční norma zakládající přezkumnou pravomoc
- Čl. 36 odst. 1 Listiny: *„Každý se může domáhat stanoveným postupem svého práva u nezávislého a nestranného soudu a ve stanovených případech u jiného orgánu.“* - generální klauzule sprav. procesu



Normativní základ ústavních omezení

- Čl. 1 odst. 1 Ústavy ČR – právní stát a jeho náležitosti
- Zákaz nerovného přístupu – čl. 4 odst. 3 Listiny „*Zákonná omezení základních práv a svobod musí platit stejně pro všechny případy, které splňují stanovené podmínky.*“ (a další ustanovení Ústavy a Listiny)
- rovné postavení se státem v soudním řízení – 37 odst. 3 Listiny; rovnost zbraní

- ● ● | Zákaz vykročení ze zákonných mezí
(Článek 2 odstavec 3 Ústavy ČR resp.
Článek 2 odstavec 2 Listiny)

Mimo zákonný rámec se může dostat nejen jednotlivé ustanovení podzákonného právního **předpisu**,

ale i

konkrétní **postup** při:

- Interpretaci zákona
- Aplikaci zákona



Test proporcionality: cíl versus prostředky

- Čl. 4 odst. 4 Listiny. *„Při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod musí být šetřeno jejich podstaty a smyslu. Taková omezení nesmějí být zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena“*
- Omezení základního práva musí vyhovět testu proporcionality, tj. testu zda je (i) zvolený prostředek způsobilý dosáhnout (legitimního) cíle, (ii) zda neexistují cesty šetrnější a zda (iii) záporny užití nepřevýší klady (Pl. ÚS 3/02)

{Poznámka k citaci Listiny}

Postačí její označení jako „Listina základních práv a svobod, nebo dokonce jen Listina, protože mj. Ústavní soud tak činí sám, je nesmyslné citovat Listinu jako „Usnesení předsednictva ČNR“, protože Ústava ČR činí Listinu součástí ústavního pořádku, a to hned na dvou místech: čl. 3 Ústavy ČR „*Součástí ústavního pořádku České republiky je Listina základních práv a svobod.*“ a a čl. 112 odst. 1 „*Ústavní pořádek České republiky tvoří tato Ústava, Listina základních práv a svobod, ústavní zákony přijaté podle této Ústavy a ústavní zákony Národního shromáždění Československé republiky...*“

- *Tedy: Článek 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (2/1993 Sb.)*



{Poznámka k citaci Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod}

- Úmluva o ochraně práv a základních svobod (dále „Úmluva“) byla vyhlášena pod č. 209/1992 Sb. (jako sdělení Federálního ZaMini)
- Tedy: čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (209/1992 Sb.), nebo jen „Úmluvy“
Nebo Dodatkový protokol č. 1 k Úmluvě (ochrana majetku a legitimního očekávání)



Normativní opora aplikace Úmluvy

- Články Úmluvy jsou aplikovány **přednostně** před zákonem na základě čl. 10 Ústavy ČR „*Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.*“
- Principy vyplývající z **judikatury** Evropského soudu pro lidská práva (ESLP), jsou aplikovány na základě čl. 1 odst. 2 Ústavy ČR. „*Česká republika dodržuje závazky, které pro ni vyplývají z mezinárodního práva.*“



Hierarchie právních předpisů ČR

- Ústavní zákony (Ústava, Listina)
- Smlouvy dle čl. 10 Ústavy (Úmluva)
podústavní právo
- Zákony (nikoli ústavní, ale „obyčejné“)
- Municipální (krajské a obecní)
vyhlášky
- Nařízení vlády, prováděcí vyhlášky
ministerstev, krajská a obecní
prováděcí nařízení



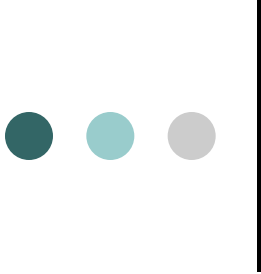
Význam podzákonných předpisů:

- Soud je může předpis ignorovat (odporuje-li zákonu), aniž by přerušoval řízení a věc předkládal Ústavnímu soudu – ČL. 95/1 Ústavy
- Orgány veřejné moci je aplikovat musí (Státní moc lze vykonávat jen na základě, v mezích a způsobem stanoveným zákonem – 2/2 Listiny a 2/3 Ústavy)



Proto, jsou-li podzákonné předpisy vydány:

- Veřejná moc se jimi musí řídit, a to ve všech případech stejného druhu
- Každý má legitimní očekávání, že veřejná moc bude postupovat podle předpisů, který sama vydala
- A že stejné věci bude posuzovat stejně a rozdílné rozdílně.
- Postup v řízení nebude svévolný („Porušením principu ochrany legitimního očekávání, a tedy nezákonností (§ 78 s. ř. s.), je i zneužití volného správního uvážení“) NSS 6 A 25/2002. I interní instrukce mohou takové očekávání založit.



Informační zdroje o judikatuře:

- ESLP: oficiální databáze HUDOC
dostupná z: <http://echr.coe.int/hudoc>
- ÚS ČR: oficiální databáze NALUS,
dostupná z: <http://nalus.usoud.cz>
- Nejvyšší správní soud
www.nssoud.cz/anonym.php
- Nejvyšší soud ČR
www.nsoud.cz/rozhod.php




Periodizace vývoje daňové judikatury Ústavního soudu

- I. Období – do poloviny roku 1996 zdrženlivost (První nálezy – nevyhověno 2. 6. 1994 IV ÚS 42/94; první vyhovující nálezy 26. 6. 1995, IV. ÚS 106/95. **Plenární** zamítavý 24. 4. 1996, Pl. ÚS 38/95 (dokazuje se jen to, co je tvrzeno v d. přiznání) (Počty nálezů: 7 v roce 1996, 6 v 97, 5 v 98, 8 v 99, 22 v roce 2000, 21 v 2001, 17 v 02, 21 v 03, 15 v 04, 15 v 05 a 17 v 06 a 10 v 07)
- Ústavní soud plnil roli správního soudu II. stupně
- Roli neustaveného NSS a sjednocovat judikaturu krajských soudů však z kapacitních důvodů nemohl



II. Období vývoje judikatury

- II. Období: ÚS si začal být vědom, že **roli NSS plnit nemůže**, proto začal apelovat na zřízení správního soudnictví
- Vrchol: Pl. ÚS 16/99 ze dne 27. 6. 2001 „*Současná úprava správního soudnictví vykazuje závažné **ústavněprávní deficit**. Především **nejsou** některé aktivity veřejné správy, stejně jako její případná nečinnost, **pod kontrolou soudní moci vůbec**. Dále pak ne každý, kdo může být ve svých právech dotčen správním rozhodnutím, má právo obrátit se na soud. Pokud pak i takové právo má, není stranou v **plnohodnotném fair procesu** ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy, ač by tomu tak v řadě věcí býti mělo. Vydané soudní rozhodnutí je pak konečné a (s výjimkou ústavní stížnosti) nereformovatelné, což vede k **nejednotné** judikatuře, jakož i k **nerovnému postavení** správního úřadu, tedy ke stavu **rozpornému s požadavky právního státu**. Konečnost některých rozhodnutí (zastavení řízení) pak může vést i k odmítnutí spravedlnosti. Konečně pak výkon správního soudnictví je organizován způsobem, který ignoruje skutečnost, že Ústava v čl. 91 uvádí jako součást soustavy soudů Nejvyšší správní soud.“*



III. a konečně IV. Období vývoje daňové judikatury ÚS

- III. Období: návrat ke zdrženlivějšímu postoji, u vědomí, že spravedlivý proces již je zajištěn a že NSS musí dostat prostor k tvorbě judikatury, a proto by jí ÚS neměl konkurovat
- IV. Období: jen toto období lze nazvat „normálním“, avšak vstupujeme do něj až nyní: správněsoudní judikaturu sjednocuje z hledisek podústavního práva NSS a takto sjednocenou judikaturu posuzuje ÚS, avšak **jen** hlediskem ústavních principů



Negativní vlivy nenaplnění Ústavy:

- ÚS musel judikovat v úrovni podústavního práva a byl tak Ústavou a Úmluvou tlačen k aktivismu
- NSS a ÚS z toho důvodu budou chvíli hledat hranice své role: zákonnost je širší kategorie než ústavnost, což si musí uvědomit jak NSS (nepoužitelnost celé řady právních názorů z odmítavých usnesení ÚS), tak ÚS (k aktivismu nyní nejsou ústavní důvody; proti judikatuře NSS lze brojit jen z hlediska přísně ústavního, pouhý odlišný názor nestačí.)



Význam čl. 11 odst. 5 Listiny

(Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona.)

- Normativní význam není vyčerpán jen doslovným zněním
- Z pohledu politické teorie jde o vyjádření prastarého principu „*no taxation without representation*“
- Má hmotně právní dopady: zákon, na jehož základě je platební dávka uložena, musí být mít atributy zákona, tedy musí být jasný a jednoznačný
- Při jistém zjednodušení lze říci, že jde o obdobu zásady není trestného činu do zákona



Daňový zákon musí být:

- Srozumitelný a jednoznačný
- Víceznačnost nelze vykládat k tíži daňového subjektu (*in dubio pro libertate*)



Také aplikační a interpretační postup

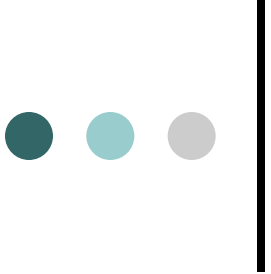
- nesmí podléhat retroaktivním změnám
- nesmí se odchylovat od oprávněně očekávaného postupu
- Postup veřejné moci musí být v souladu s principy dobré správy – k nim viz www.ochrance.cz
Souhrnná zpráva za rok 2006, bod 2.5 – zevšeobecnění poznatků



Dobrá správa

- 1. Soulad s právem 2. Neustrannost 3. Včasnost 4. Předvídatelnost^[1] 5. Přesvědčivost 6. Přiměřenost 7. Efektivnost 8. Odpovědnost 9. Otevřenost 10. Vstřícnost


- *[1] Úřad naplňuje legitimní očekávání osob a rozhoduje shodně s tím, jak rozhodoval obdobné případy v minulosti nebo jak rozhoduje obdobné případy nadřízený úřad. Pokud se od své dosavadní praxe v konkrétním případě odchýlí, výslovně to uvede v rozhodnutí a tento postup odůvodní. V obdobných případech používá úřad obdobné postupy a při užití správního uvážení se drží předem stanovených obecných měřítek. Při změně obecných pravidel úřad takovou změnu s dostatečným předstihem přiměřeným způsobem zveřejní a vytvoří předpoklady pro hladký přechod k novým pravidlům. Nejvýznamnější závěry a poznatky ze své činnosti úřad zveřejňuje. Struktura důležitých dokumentů úřadu je ustálená a přehledná, aby se v nich osoby mohly snadno orientovat.*



Proč „s tím“ Ústavní soud nic neudělá?

- Nedostane podnět ve formě ústavní stížnosti
- Věc nemá ústavní rozměr, jde jen o možný výklad podústavního práva
- Námitka nebyla setrvalá
- Stížnost je předčasná
- Věc sice ústavní rozměr má, ale z ústavní stížnosti není patrný, protože:

Je složitá a utápí se ve výkladech podústavního práva a účetně-ekonomických termínech anebo Nebyl „vybrán“ průkazný příklad. **Ústavní soud neposuzuje právní názory, ale chrání před zásahy do ZLP**



Přípustnost ústavní stížnosti (v daňových věcech)

- Podmínka vyčerpání procesních prostředků k ochraně práv (subsidiarita – § 75/1 a § 72/3 ZÚS)
- Tedy nutno podat: správní odvolání, správní žalobu, kasační stížnost a až poté je ústavní stížnost přípustná
- *Varianta diformity* : správní žalobě vyhověno, ale správce daně uspěl s kasační stížností: ústavní stížnost je přípustná po novém rozhodnutí o správní žalobě; řídil-li se krajský soud právním názorem NSS, není nutno podávat kasační stížnost



Správce daně, resp. Obecný soud před ÚS

- Předmětem řízení je tvrzený zásah do základního práva
- Nemá význam opakovat odůvodnění
- Odkaz na odůvodnění napadeného rozhodnutí je nepochopením
- Je třeba vyvracet námitky a polemizovat s nimi (nejlépe poukazy na judikaturu)



Závaznost usnesení ÚS, jímž je odmítnuta ústavní stížnost pro zjevnou neopodstatněnost

- Podstatou tohoto rozhodnutí je neshledání ústavního rozměru námitek
- Senáty ústavního soudu, pokud v konkrétní věci dospějí k odlišnému závěru, právní názor z usnesení neaplikují, a nemusí ani dosáhnout většinu v plénu ÚS
- Názor, že jakékoli rozhodnutí je nezávazné je kontroverzní jen na první pohled (viz ZUS)



Závaznost usnesení a nálezů Ústavního soudu

- Orgány správce daně a v poslední době i NSS se domáhají **obecné** závaznosti usnesení, která berou jako stvrzení **zákonosti** své rozhodovací praxe
- Tento názor je z hlediska § 23 ZÚS neudržitelný, je-li namítána závaznost usnesení v konkurenci s nálezem
- Usnesení ZN nebyla dlouhou dobu vůbec publikována
- Jde o procesní ventil; zavedením NSS se standard ochrany zvýšil
- Konflikt s rovností zbraní – NSS a SD na rozdíl od daňových subjektů mají přístup k databázi ÚS. *Pikantní je situace v níž je jedním dechem popírána obecná závaznost nálezu, který – na rozdíl od usnesení – je vydán ve prospěch ochrany základního práva*



Ústavněprávní argumentace

- Aplikuje principy setrvalé aplikovanými ÚS a ESLP
- A to principy, jenž jsou shodné napříč celým právním řádem
- Musí být jednoduchá, tedy ne krkolomná
- Průrazně mířící na jeden problém



Konkrétní nálezy

- Součinnost při dokazování (II. ÚS 664/04, II. ÚS 48/05 fiskální zájem nemá zvláštní prioritu, usn. II. ÚS 571/01 přek., II. ÚS 232/02 rovnost zbraní)
- Rozsah důkazního břemene (130/1996 Sb., Pl. ÚS 38/95 – jen to co tvrdí, IV. ÚS 402/99 – dokazování musí resp. zákonný rámec) IV. ÚS 29/05
- Rovné postavení v odvolacím řízení (IV. ÚS 360/05)- přihlídnutí k „výhodám“ musí být přezkoumatelné
- Nahlížení do spisu (IV. ÚS 359/05, IV. ÚS 179/01, IV. ÚS 360/05) nevím co dodat



Konkrétní otázky

- Zajišťovací příkaz § 71 ZSDP – zdrženlivost, transparentnost, proporcionalita
- § 36 ZSDP - vyhledávací činnost bez součinnosti DS v průběhu daňové kontroly x čl. 38 odst. 2 Listiny – není důvod suspendovat ústavní garance
- „§ 32 odst. 7 ZSDP dle NSS“ ? obecně formální přísnost sloužila ke zvýšení právní jistoty v situaci absence odůvodnění
- Prekluze?? *opět neznám konkrétní problém, platí obecné zásady*



Ústavní aspekty efektivnosti