

Česká republika
NÁLEZ
Ústavního soudu

Jménem republiky

Ústavní soud rozhodl v plénu složeném z předsedy Pavla Rychetského a soudců a soudkyň Ludvíka Davida, Jaroslava Fenyka, Josefa Fialy, Jana Filipa, Jaromíra Jirsy, Tomáše Lichovníka (soudce zpravodaje), Jana Musila, Radovana Suchánka, Vladimíra Sládečka, Kateřiny Šimáčkové, Vojtěcha Šimíčka, Milady Tomkové, Davida Uhlíře a Jiřího Zemánka o návrhu **skupiny 21 senátorů**, jejímž jménem jedná senátor Ivo Valenta, zastoupené doc. JUDr. Zdeňkem Koudelkou, Ph.D., advokátem se sídlem Optátova 46, 637 00 Brno, na zrušení **ustanovení § 100 odst. 1 ve slovech „nebo kontrolního hlášení“ a ustanovení § 101c až 101i zákona č. 235/2004 Sb. ze dne 1. dubna 2004, o dani z přidané hodnoty**, ve znění pozdějších předpisů, za účasti Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky a Senátu Parlamentu České republiky jako účastníků řízení a vlády České republiky jako vedlejšího účastníka řízení, t a k t o:

I. Řízení o části návrhu na zrušení ustanovení § 101g odst. 3 a § 101d odst. 2 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., se zastavuje.

II. Ustanovení § 101d odstavec 1 se ruší dnem 31. 12. 2017.

III. Ustanovení § 101g odst. 5 se ruší.

IV. Ve zbývajících částech se návrh zamítá.

O d ů v o d n ě n í

I.

Rekapitulace návrhu a argumentace navrhovatelů

1. Ústavnímu soudu byl dne 3. prosince 2015 doručen návrh skupiny 21 senátorů (dále též „navrhovatelé“) na zrušení ustanovení § 100 odst. 1 ve slovech „nebo kontrolního hlášení“, jakož i na zrušení ustanovení §§ 101c až 101i zákona č. 235/2004 Sb. ze dne 1. dubna 2004, o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o dani z přidané hodnoty“). Napadená zákonná ustanovení upravují institut kontrolního hlášení, zavedený zákonem č. 360/2014 Sb. s účinností od 1. ledna 2016, kterým byl novelizován zákon o dani z přidané hodnoty.

2. Navrhovatelé v napadených zákonných ustanoveních spatřují rozpor s čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky (dále též „Ústava“) a čl. 4 odst. 1, 2 a čl. 2 odst.

2, čl. 4, čl. 10. odst. 3, čl. 11 a hlavou pátou Listiny základních práv a svobod (dále též „Listina“). Navrhovatelé své mínění o neústavnosti napadených ustanovení opírají i o rozpor s ústavní úpravou zaručující základní práva, neboť dle jejich názoru ústavní úprava základních práv vytváří povinnost zákonodárce nepřijímat zákon, který by ústavně zaručená základní práva ohrožoval a omezoval. K tomu navrhovatelé doplnili, že navrhují zrušení všech napadených ustanovení, protože jsou vnitřně provázána a vytváří jeden celek povinnosti podávání kontrolních hlášení, ačkoli důvod a intenzita neústavnosti je dle nich u jednotlivých dílčích ustanovení různá.

Ia. Ochrana soukromí

3. Ve vztahu napadené právní úpravy k ochraně soukromí, zaručené akty ústavního pořádku, mají navrhovatelé za to, že v rámci pravidelného kontrolního hlášení jsou plátcí daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) povinni sdělovat finančnímu úřadu důvěrné informace o svých odběratelích a dodavatelích. Navrhovatelé si jsou dle svých slov vědomi, že konkrétní rozsah těchto údajů stanoví dle § 101d zákona o dani z přidané hodnoty formulář vydaný správcem daně, který začátkem prosince 2015, tedy krátce před účinností napadených ustanovení, ještě není vydán v definitivní verzi, tedy nejsou známy přesně veškeré požadované údaje. Navrhovatelé však namítají neústavnost zákona, nikoli formuláře správce daně (finanční správy). V této spojitosti tvrdí, že napadená ustanovení zákona, především § 101c odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty, který stanoví plátcí daně povinnost podat kontrolní hlášení, pokud uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo přijal úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění, umožňují sběr jakýchkoliv údajů týkajících se zdanitelných plnění poskytnutým i neplátcům daně z přidané hodnoty. Jestli nakonec taková okolnost nastane, záleží dle názoru navrhovatelů na libovůli finanční správy při vydání příslušného formuláře. Navrhovatelé jsou tedy přesvědčeni, že bez ohledu na konkrétní znění formuláře finanční správy jsou ustanovení zákona, která takovou možnost připouštějí, neústavní. Navrhovatelé konkrétně uvádějí, že kontrolní hlášení musí podávat i advokáti a odkazují na stanovisko České advokátní komory, dle něhož z hlediska dopadu na povinnost mlčenlivosti a důvěrnosti advokátních služeb je státu dáván do rukou nástroj, jímž může sledovat platby mezi advokáty a jeho klientem, jejich výši, četnost, frekvenci. Dle názoru České advokátní komory tak kontrolní hlášení co do garance práva na právní pomoc významným způsobem snižují ochranu klienta proti zásahům státu.

4. Navrhovatelé dále tvrdí, že povinnost mlčenlivosti jednotlivých pracovníků finančního úřadu není zárukou toho, že nashromážděná data se nedostanou do rukou neoprávněných osob. Shromažďování takovýchto dat, v zákoně neurčitě definovaném rozsahu, představuje neproporcionální zásah do práv vymezených Listinou. Tento zásah lze dle navrhovatelů navíc považovat za porušující podstatné náležitosti demokratického právního státu, k nimž lze přiřadit i zásadu proporcionality ve smyslu článku 4 odst. 4 Listiny. Z čl. 10 odst. 3 Listiny dle navrhovatelů plyne právo každého na ochranu soukromí včetně ochrany před neoprávněným shromažďováním osobních údajů. Z tohoto subjektivního práva vyvěrají objektivní požadavky kladené na právní řád. Ani zákonodárce totiž nemůže libovolně zákonem pokrýt jakékoli shromažďování údajů, ale i při jeho zákonném umožnění musí být poměřována legitimita, nezbytnost a rozumnost takového shromažďování a proporcionalita zájmů na shromažďování takovýchto údajů ve srovnání s ochranou soukromí. Navrhovatelé se domnívají, že jakékoliv shromažďování osobních údajů, byť zákonem dovolené, v sobě nese nebezpečí jejich

zneužití. Snaha zabránit daňovým únikům je dle nich sice ve veřejném zájmu, ale automaticky nemůže sama o sobě odůvodňovat rozsáhlé narušení práva na soukromí, kam patří i ochrana osobních údajů. Část výkonné moci tak dle navrhovatelů získává významnou sumu informací, aniž lze přitom vyloučit jejich zneužití.

5. Navrhovatelé jsou přesvědčeni, že možný rozsah poskytovaných informací nemůže být odůvodněn formálně deklarovanou snahou omezit daňové uniky. Podstata těchto daňových úniků dle nich tkví v tom, že si plátcí daně uplatní odpočet za zdanitelné plnění, které proběhlo jen formálně. Podle zastánců novely má právě kontrolní hlášení spárovat právo na odpočet DPH u jednoho subjektu s daňovou povinností u jiného subjektu. Aby však mohl být uplatněn odpočet daně, musí být ten, kdo jej uplatňuje, plátcem daně. Z tohoto pohledu je dle navrhovatelů nedůvodné, aby zákon umožňoval podávání hlášení též o zdanitelných plněních pro neplátce DPH, kteří si žádný odpočet uplatnit nemohou. Navrhovatelé zde poukazují na to, že skutečný rozsah zjišťovaných údajů stanoví finanční správa svým formulářem, a může jej tedy stanovit tak, že se nebude týkat údajů o plnění pro neplátce DPH a bude z hlediska shromažďování údajů méně obsáhlý, ale může jej stanovit i tak, že se bude týkat údajů o neplátcích DPH a množství získávaných údajů bude rozsáhlé. Napadená ustanovení zákona dle názoru navrhovatelů umožňují výkonné moci zavést orwellovský svět, kdy stát shromažďuje množství informací, které ani nechce použít hned, ale které se někdy, na někoho, proti někomu a ve prospěch někoho mohou hodit.

Ib. Výhrada zákona

6. Navrhovatelé rozporují napadenou právní úpravu i v otázce výhrady zákona a mezi ukládání povinností ve smyslu čl. 2 odst. 4 Ústavy a čl. 2 odst. 3, čl. 4 odst. 1 a 2 a čl. 11 odst. 5 Listiny, poukazující na to, že § 101d zákona o dani z přidané hodnoty v odstavci 1 jen obecně a zcela nedostatečně stanoví, že plátce daně je povinen uvést údaje potřebné pro správu daně bez bližšího určení. Zákon dle mínění navrhovatelů jistě může stanovit formulář, ale ten má zajistit jednotnost podání a případné podrobnosti podání. Nikoliv prvotně stanoví povinnosti. Rozsah povinných sdělovaných údajů musí být upraven v zákoně. Navrhovatelé v této souvislosti tvrdí, že vláda se v důvodové zprávě k zákonu č. 360/2014 Sb. výslovně hlásí k tomu, že obsah ohlašovaných údajů, které jsou stanoveny jako právní povinnost, fakticky neukládá zákon, ale pouhý formulář finanční správy s tím, že je to vše jednodušší a flexibilnější, bez ohledu na ústavní zásady. Vláda skrze zákon dle přesvědčení navrhovatelů dosáhla přenesení obsahu a rozsahu stanovených povinností na výkonnou moc nikoliv formou podzákoného prováděcího právního předpisu (vyhlášky, nařízení vlády), ale formou formuláře finanční správy. Navrhovatelé uvádí, že v případě kontrolního hlášení nejde o prostou povinnost, ale zároveň o povinnost, která narušuje právo na soukromí jako ústavně chráněné základní právo, a proto je výhrada zákona nutná. Nelze připustit, aby výkonná moc zcela úmyslně obcházela zákonodárný proces tím, že si skrze momentální vládní většinu nechá v zákoně odsouhlasit zmocnění pro stanovení konkrétních omezení ústavního práva pouhým formulářem finanční správy, který sám o sobě dokonce není ani právním předpisem v tradičním pojetí, byť se fakticky jako normativní právní akt za této situace jeví. Takové zákonné ustanovení je dle navrhovatelů de facto zmocňovacím zákonem, který práva zákonodárce přenáší na výkonnou moc. Navrhovatelé zde odkázali na závěry nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 13/12.

7. Navrhovatelé poukazují i na čl. 11 odst. 5 Listiny, který stanoví, že daně a poplatky je možno ukládat jen na základě zákona. Toto ustanovení dle jejich názoru nelze vykládat v užším slova smyslu pouze tak, že zákon stanoví daň a daňovou sazbu, ale je nutné užít rozšiřující výklad, dle něhož má zákonodárce přímo upravit všechny základní a podstatné daňové povinnosti, včetně povinností spojené se správou daně a kontrolou daní. I proto měl obsah povinných údajů v kontrolním hlášení upravit zákon a ne jen formulář finanční správy. Takový postup je dle navrhovatelů ochranou před zneužitím moci. Skutečnost, že § 101d zákona o dani z přidané hodnoty fakticky převádí určení rozsahu údajů obsažených v kontrolním hlášení na finanční správu, je v rozporu s ústavní direktivou stanovící, že povinnosti musí být ukládány zákonem, na základě zákona a meze základních práv mohou být stanoveny jen zákonem. Formulář finanční správy dle soudu navrhovatelů fakticky získává neústavně postavení právního předpisu a obsahuje obecnou (normativní) úpravu, kterou by měl obsahovat zákon sám.

Ic. Sankce a obrana proti nim

8. Navrhovatelé také sporují otázku souladnosti ustanovení § 101h odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, který stanoví pokuty za porušení povinností při podání kontrolního hlášení ex lege, což je dle jejich názoru v rozporu s právem na spravedlivý proces. Napadené ustanovení zavádí pokuty přímo ze zákona, aniž by bylo nějakému orgánu umožněno v řízení zkoumat, proč k porušení zákonné povinnosti došlo, a dle toho moderovat jejich výši, neboť fakticky nejsou stanoveny dolní hranice pokut. Nemůže být dle mínění navrhovatelů zohledněno, zda v případě malého podnikatele k nesplnění nedošlo např. omluvitelným důvodem. Takový sankční automatismus pak vede k tomu, že není právo nalézáno příslušným správním úřadem, který může individuálně věc posoudit, ale fakticky je konkrétní sankce stanovena přímo zákonodárcem. Tím není zajištěna ochrana práva v řádném procesu. Navrhovatelé zde odkazují na nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/14 ze dne 30. 6. 2015, v němž sice byla jako ústavně konformní a probována automatická sankce ze zákona, ale s tím, že byla v tehdy napadeném ustanovení stanovena procentem, což zohledňuje závažnost daňového deliktu i příjmové poměry postižené osoby, od nichž je daň odvozena. V případě kontrolních hlášení jde o situaci, kdy sankce je stanovena pevnou částkou v korunách pro všechny bez ohledu na důvod porušení zákona a příjmové a majetkové poměry plátce DPH. Tím je dané ustanovení dle navrhovatelů neústavní. Není zde zajištěno právo na právní ochranu, jelikož neprobíhá řízení, v němž by mohl plátce uplatnit důvody ve svůj prospěch, a poněvadž pokuta zasahuje do jeho majetkové sféry, je tím narušena ústavní ochrana vlastnictví dle čl. 11 odst. 1 a 4 Listiny.

Id. Proporcionalita – malí vs velcí

9. Navrhovatelé jsou též názoru, že napadená zákonná ustanovení neobstojí v testu proporcionality. Především namítají, že přiměřenost musí být posuzována i ve vztahu k subjektům, jež nová povinnost zatěžuje. Konečně i dosavadní zákon dle jejich názoru stanoví hranici obratu pro povinnou registraci plátce DPH 1 000 000 Kč v rámci posledních 12 měsíců, přitom však stanoví odchylně povinnosti pro plátce s obratem do 10 000 000 Kč, kteří mohou mít z důvodu snadnější administrativy zdaňovací období kalendářní čtvrtletí, zatímco základní zdaňovací období je měsíční. Legitimním důvodem tohoto odlišení je dle navrhovatelů menší zatížení malých podnikatelů i skutečnost, že daňové úniky reálně zasahující stát se odehrávají v rámci velkých obchodů. Ustanovení týkající se kontrolního hlášení však prý nerespektují dosavadní

odlišný přístup zákona a zavádějí povinnost pro každého plátce bez ohledu na jeho velikost, s tím, že jen u fyzických osob je umožněno podávat hlášení v termínech pro podání daňového přiznání (tedy i čtvrtletně). Navrhovatelé jsou toho názoru, že je nutné z hlediska materiálního ústavního práva posuzovat i konkrétní dopad na určité typy osob. Tedy povinnost může být vnímána jako neústavní, pokud zatěžuje stejně velké i malé podnikatele. Dopad na malé podnikatele ve srovnání s velkými je prý mnohem nepříznivější, a to až s intenzitou neústavnosti. V tomto směru navrhovatelé odkázali na body 19 – 22 nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 44/13 ze dne 13. 5. 2014 a bod 50 nálezu Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/14 ze dne 30. 6. 2015.

Ie. Příliš krátké lhůty

10. Navrhovatelé rovněž pokládají ustanovení § 101g zákona o dani z přidané hodnoty, které zavádí zákonnou lhůtu 5 dnů k nápravě chyby při podání kontrolního hlášení, za naprosto nedostatečnou s velkou intenzitou postihu zvláště pro malé plátce, kteří nemají specializované zaměstnance pro tuto oblast. Navrhovatelé konkrétně uvádějí, že materiální zásah do práv osob spočívá již v tom, že § 101g stanovuje povinnost v kalendářních dnech, a nikoliv dnech pracovních, jak činí např. předchozí § 101f odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Navrhovatelům je známo, že Ústavní soud nálezem č. 187/2015 Sb. již uznal jako ústavně konformní § 250 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších změn (dále jen daňový řád), nicméně v daném ustanovení daňového řádu se uvádí 5 dnů pracovních, což má dle jejich názoru zcela jiný materiální dopad než 5 dnů podle napadeného ustanovení § 101g zákona o dani z přidané hodnoty. Pokud totiž napadené ustanovení neuvádí lhůtu ve dnech pracovních, musí se dle navrhovatelů vykládat tak, že jde o lhůtu kalendářní. Stanovení krátké lhůty pro plnění povinností uvedených v § 101g zákona o dani z přidané hodnoty v kalendářních dnech, když jinde daňové předpisy užívají lhůtu ve dnech pracovních, je bez důležitého, rozumného a legitimního důvodu. Toto ustanovení neobstojí z hlediska testu proporcionality, jelikož by se jistě daňový systém státu nezhroutil, ani nebyl nijak ohrožen, pokud by lhůta byla delší, např. určena ve dnech pracovních. Navrhovatelé jsou přesvědčeni, že neústavnost napadených ustanovení plyne i z materiálně podstatně tvrdšího dopadu na malé plátce DPH, které zatěžuje stejnou povinností jako subjekty velké.

11. Závěrem skupina 21 senátorů ve svém návrhu předložila, k dokreslení své argumentace, dílčí námítky týkající se nemožnosti párování faktur pro kontrolu daňových subjektů, hodnoty nashromážděných údajů pro třetí subjekt (znalost tržního prostředí) a zatížení daňového poplatníka dalšími náklady s kontrolním hlášením souvisejícími a navrhla, aby Ústavní soud svým nálezem napadená zákonná ustanovení zrušil.

II.

Vyjádření účastníků řízení

12. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky jako účastník řízení ve vyjádření podepsaném jejím předsedou Janem Hamáčkem popsala legislativní proces přijetí napadených ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, jsouc utvrzena v tom, že návrh zákona č. 360/2014 Sb. byl přijat po řádně provedeném zákonodárném procesu, přičemž zákonodárny sbor jednal v přesvědčení, že napadená ustanovení jsou v souladu s Ústavou, Listinou a právním řádem republiky. Závěrem svého vyjádření

předseda Poslanecké sněmovny uvedl, že je plně na Ústavním soudu, aby návrh na zrušení napadeného zákonného ustanovení posoudil a ve věci rozhodl.

13. Senát Parlamentu České republiky jako účastník řízení ve vyjádření podepsaném předsedou Milanem Štěchem shrnul argumentaci navrhovatelů a zrekapituloval průběh legislativního procesu přijetí napadených ustanovení s poukazem na vystoupení a názory některých senátorů během projednávání návrhu zákona na půdě Senátu. Závěrem svého vyjádření předseda Senátu uvedl, že je plně na Ústavním soudu, aby návrh na zrušení napadeného zákonného ustanovení posoudil a ve věci rozhodl.

III.

Vyjádření vedlejšího účastníka řízení

14. Vláda České republiky jako vedlejší účastník řízení ve svém vyjádření, podepsaném ministrem pro lidská práva, rovné příležitosti a legislativu Jiřím Dienstbierem a vypracovaném ve spolupráci s prvním místopředsedou vlády a ministrem financí Andrejem Babišem, k návrhu na zrušení napadených ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty shrnula stěžejní body argumentace navrhovatelů a uvedla, že názory skupiny senátorů na neústavnost napadené právní úpravy nesdílí. Vláda následně podrobila jednotlivé okruhy námitek podrobné kritice.

IIIa. K ochraně soukromí

15. Pokud jde o navrhovatelí namítaný ústavně nekonformní zásah kontrolního hlášení do ochrany soukromí, vláda uvedla, že k tomu, aby správce daně mohl daň správně zjistit a stanovit, musí mimo jiné získat nezbytné informace. Tyto informace mu umožňují provést potřebné úkony, vést příslušná řízení a v důsledku daň zjistit a stanovit, eventuálně zabezpečit její úhradu. Pokud jde o rozsah údajů, které má správce daně pravomoc získat a shromažďovat, podle ustanovení § 9 odst. 3 daňového řádu může správce daně shromažďovat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní. Pomyslný mantinel pro rozsah, ve kterém lze informace požadovat, představuje test potřebnosti pro správu daní. Jeho překročení by dle názoru vlády znamenalo vybočení z pravomoci správce daně, tedy jednání *ultra vires*.

16. Poskytování údajů ze strany daňových subjektů je dle názoru vlády pro správu daní klíčové. Správa daní je postup, jehož charakteristickým rysem je skutečnost, že břemeno a povinnost tvrzení a břemeno a povinnost důkazní leží na daňovém subjektu. Podle § 135 odst. 2 daňového řádu je daňový subjekt povinen sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně. Podle § 92 odst. 3 daňového řádu daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňových tvrzeních a dalších podáních. Správa daní je dle mínění vlády založena na tom, že daňové subjekty se správcem daně spolupracují a poskytují mu data potřebná pro správu daní. Pokud navrhovatelé napadají poskytování údajů správci daně, implicitně tak dle vlády zpochybňují samotnou podstatu správy daní. Rozsah údajů, které je zde možné požadovat, je tak ohraničen stejným způsobem, jako je tomu u řady dalších institutů daňového práva určených ke sběru informací. Zákonné mantinely povinnosti plátců daně z přidané hodnoty poskytovat správci daně data, resp. zmocnění správce daně tato data požadovat a sbírat jsou vymezeny zákonem, a sice zákonem o dani z přidané hodnoty a obecným předpisem pro správu daní – daňovým řádem.

17. Vláda má za to, že ve vztahu k zákonu o ochraně osobních údajů má daňový řád postavení zákona zvláštního. Ochrana osobních údajů shromažďovaných při správě daní je dle ní v daňovém řádu řešena velmi komplexně, a to zejména s ohledem na nevěřejnost správy daní a s tím spojenou povinností mlčenlivosti. Zákon o ochraně osobních údajů se specifickou rolí správy daní počítá, když v § 3 odst. 6 písm. f) stanoví, že část jeho pravidel (konkrétně § 5 odst. 1, § 11 a 12) se nepoužije pro zpracování osobních údajů nezbytných pro plnění povinností správce stanovených zvláštními zákony pro zajištění významného finančního zájmu České republiky nebo Evropské unie, kterým je zejména stabilita finančního trhu a měny, fungování peněžního oběhu a platebního styku, jakož i rozpočtová a daňová opatření. Pokud pak správce daně shromažďuje i další údaje (na základě širšího vymezení pravomoci v § 9 odst. 3 daňového řádu), úprava zákona o ochraně osobních údajů se dle vlády uplatní v plném rozsahu. V této souvislosti vláda rovněž poukázala na konkrétní pravidla ochrany osobních údajů, včetně dozorové působnosti Úřadu na ochranu osobních údajů či povinnost úředních osob zachovávat mlčenlivost o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly, a s tím související sankce za její porušení. Vláda zmínila též opatření přijatá v personální i technické rovině za účelem eliminace možného zneužití údajů finanční správou. Vláda nesdílí postoj navrhovatele, který v institutu kontrolního hlášení spatřuje „neproporcionální zásah“ do práv dotčených subjektů. Naopak má za to, že v daném případě je test proporcionality splněn, což ve svém vyjádření dále přiblížila.

18. Vláda dále nastínila základní principy fungování kontrolního hlášení jako daňového institutu a zdůraznila, že údaje získávané v rámci kontrolního hlášení je již dnes plátce povinen vést v rámci evidence pro účely daně z přidané hodnoty a správce daně si tak dané údaje může zjistit *ad hoc* kontrolní činností. Nově se tak zakotvuje pouze povinnost pravidelného hlášení těchto údajů správci daně.

IIIb. K otázce sankcí za nesplnění povinností (hl. § 101h)

19. K otázce sankcí za nesplnění povinností spojených s kontrolním hlášením vláda zdůraznila, že domněnka navrhovatelů o tom, že v případě, kdy správce daně zjistí nesrovnalosti v kontrolním hlášení, je automaticky ukládána pokuta ve výši 1 000 Kč, není pravdivá. Povinnost k zaplacení pokuty stanovené v § 101h odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty vzniká ze zákona pouze tehdy, pokud je kontrolní hlášení podáno opožděně, tedy tato sankce tak není ukládána za nesrovnalost v kontrolním hlášení, ale za nesplnění zákonné povinnosti podat kontrolní hlášení včas, tj. nekonání; obdobně to pak platí pro další navrhovatele zmíněné pokuty v pevné výši. Naopak za nesrovnalosti v podaném kontrolním hlášení lze dle názoru vlády uložit toliko pokutu, jejíž výše je stanovena intervalem až do výše 50 000 Kč podle § 101h odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. V tomto ohledu dojde k plnému uplatnění zásady individualizace trestu, jakož i dalších základních standardů trestání vyplývajících z ústavního pořádku. Vláda odmítla také výhrady navrhovatelů stran neústavnosti zákonem fixně stanovených pokut a připomněla, že v souvislosti s posuzováním ústavní konformity automaticky ukládaných sankcí totiž není jediným kritériem to, že sankce je uložena bez možnosti správní úvahy o její výši, ale také to, jaký je celkový dopad sankce na pachatele a jaká je typová závažnost příslušného deliktního jednání.

20. Vláda odmítla odkaz navrhovatelů na nález Ústavního soudu ze dne 13. května 2014 sp. zn. Pl. ÚS 44/13, ve kterém Ústavní soud zhodnotil jako neústavní kauci vůči malým distributorům pohonných hmot. V této spojitosti poukázala na to, že v případě kontrolního hlášení se nejedná o zásah do majetkové sféry přirovnatelný k nutnosti hradit kaucí. Je nepochybné, že kontrolní hlášení má určitý potenciál k nárůstu administrativních nákladů na straně dotčených subjektů, avšak vyčíslení těchto nákladů by se pohybovalo ve zcela jiných řádech, než je povinnost hradit kaucí ve výši 5 milionů Kč. Dané náklady navíc nejsou dle vlády konstantní, a jejich výše je tak úměrná objemu vykonávané podnikatelské činnosti. Na rozdíl od kaucí jsou tyto náklady plně individualizované.

21. S odkazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 14/09 ze dne 25. října 2011 a sp. zn. Pl. ÚS 3/13 ze dne 15. října 2013 vláda podotkla, že ústavní předpisy neobsahují ohledně otázky dolní hranice sankční sazby žádnou direktivu, musí být ovšem vždy dodržen příkaz proporcionality mezi typovou závažností deliktního jednání a výší sankční sazby. Charakter oblasti právních vztahů, k níž se určitá sankce vztahuje, může sám o sobě představovat významný faktor pro posouzení proporcionality pevně stanovené sankce. Vláda vyjádřila přesvědčení, že pokuty obsažené v napadených ustanoveních zákona o dani z přidané hodnoty těmto požadavkům dostojí, neboť pokuta může v konkrétním případě nabýt čtyř různých zákonných výší, které jsou odstupňovány podle závažnosti deliktního jednání. Nejedná se přitom o na sobě nezávislá pochybení, ale o logicky navázanou a stupňovitě gradovanou škálu postihu jednání, které lze dle vlády v nejobecnější rovině označit za nepodání kontrolního hlášení ve stanovené lhůtě a které v jednotlivých případech podle § 101h odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty nabývá různě závažných forem.

IIIc. K otázce krátkých lhůt (§ 101f)

22. Ohledně navrhovateli rozporované nepřiměřenosti náhradní pětidenní lhůty pro podání následného kontrolního hlášení v případě, že správce daně v údajích z kontrolního hlášení spatřuje nesrovnalost (viz § 101f odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty), vláda uvedla, že lhůta v délce pěti kalendářních dnů nebyla stanovena bezúčelně. Reflektuje totiž povinnost správce daně do 30 kalendářních dnů od podání tvrzení rozhodnout, zda bude zahájen postup k odstranění pochybností (§ 89 odst. 4 daňového řádu). Do 30 dnů tak musí dojít ke „spárování“ údajů z kontrolních hlášení, a to minimálně ve dvou krocích. V rámci druhého kroku totiž dle vlády dojde k zahrnutí kontrolních hlášení, která nebyla podána včas, a k odstranění nesrovnalostí, k nimž došlo pouhou neúmyslnou chybou. Tyto dva kroky z hlediska procesního vyžadují nutnost doručit výzvu správce daně k podání kontrolního hlášení či následného kontrolního hlášení v případě nesrovnalostí v údajích a čas stanovený na reakci plátce. Ačkoli je čas stanovený na reakci plátce stanoven v délce pěti kalendářních dnů, je třeba mít na paměti, že hlavním komunikačním kanálem je datová schránka. Pokud má plátce zpřístupněnu datovou schránku, je mu výzva podle § 101g zákona o dani z přidané hodnoty doručena do této datové schránky. Pětidenní lhůta tak začne běžet až od okamžiku oznámení dané výzvy. Správce daně tudíž dle názoru vlády musí počítat s dobou danou k převzetí doručované zprávy. Ta může dosáhnout, resp. přesáhnout dobu 10 dní. Nejzazší okamžik je dán v případě, kdy dojde k fikci doručení z důvodu, že se plátce do schránky po dobu 10 dnů nepřihlásí (§ 17 odst. 4 zákona č. 300/2008 Sb.). Nelze tak dle vlády souhlasit s argumentací o nemožnosti čerpat řádnou dovolenou

či využít svátečních dnů k čerpání volna, neboť dotčený subjekt má k dispozici vedle pěti kalendářních dnů na reakci ještě deset dní na převzetí doručované výzvy.

III d. K námitce výhrady zákona

23. K námitce výhrady zákona vláda uvedla, že institut formulářových podání a sběr dat potřebných pro správu daní na jejich základě není v právním řádu nijak neobvyklý. V daňové oblasti je v právním řádu tradičně obsažen minimálně od roku 1992 v rámci úpravy zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Vláda upozornila, že v současnosti je institut formulářových podání obsažen v celé řadě předpisů jak daňového práva, tak jiných odvětví práva veřejného. Vláda současně zdůraznila, že povinnost podání učinit a uvést v něm předepsané údaje stanoví zákon, v případě kontrolního hlášení konkrétně ustanovení § 101d odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Zákon dle mínění vlády zároveň stanoví rozsah požadovaných údajů, a sice že to mohou být pouze údaje potřebné pro správu daní. Ačkoliv zákon explicitně neuvádí konkrétní údaje, které jsou obsahem formuláře, není jejich okruh bezbřehý a existují legální mantinely, které jej omezují. Především je dle vlády nezbytné, aby požadované údaje sloužily k naplnění základního cíle správy daní (tj. ke správnému zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady).

24. Správce daně nemůže požadovat takové informace, které jsou nad rámec naplnění základního cíle správy daní. Zároveň musí být šetřeny základní zásady správy daní. Zákonné mantinely tak v případě kontrolních hlášení nevyplývají pouze ze zákona o dani z přidané hodnoty (viz § 101d odst. 1), nýbrž i z daňového řádu a ústavního pořádku. Právní normy nelze číst izolovaně a je zapotřebí je posuzovat jako jeden celek. Poskytnutím údajů požadovaných ve formuláři neposkytuje daňový subjekt jiné údaje, než které by byl beztak povinen poskytovat v rámci individuální interakce se správcem daně. Hypoteticky vzato by mohl správce daně požadovat veškeré údaje uvedené v kontrolním hlášení po jednom každém povinném subjektu zvlášť i bez specifické povinnosti podat kontrolní hlášení, avšak takový postup je nejen technicky a ekonomicky nerealizovatelný, ale současně by byl i popřením smyslu kontrolního hlášení, jejichž pozitivní efekt staví především na rychlosti získání dat a jejich vzájemné synchronizaci.

III e. (Ne)možnost procesní obrany proti požadavku správce - údaje

25. Vláda také odmítla výtky navrhovatelů, pokud jde o možnost procesní obrany daňových subjektů proti požadavku správce daně na poskytnutí údajů. Tvrdí, že stejně jako v případě protiprávního požadavku na poskytnutí údajů v individuální interakci se správcem daně (např. při provádění daňové kontroly), lze odmítnout požadavek na poskytnutí údajů obsažených ve formuláři, pokud se daňový subjekt domnívá, že údaje jsou požadovány nezákonně. Správce daně následně daňový subjekt vyzve, aby údaje, které ve formuláři neuvedl, doplnil (viz § 101g odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty, resp. obecně § 11 odst. 1 písm. d) daňového řádu). Výzva je procesním rozhodnutím, proti kterému se nelze odvolat (viz § 109 odst. 2 daňového řádu). V případě, že daňový subjekt nevyhoví výzvě správce daně a údaje v kontrolním hlášení nedoplní, bude mu uložena pokuta ve výši 30 000 Kč (viz § 101h odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty). Proti tomuto meritornímu rozhodnutí je odvolání přípustné. Proti rozhodnutí odvolacího orgánu o pokutě, stejně jako proti rozhodnutí, kterým správce daně vyzývá daňový subjekt k doplnění kontrolního hlášení, se lze domáhat ochrany u soudu žalobou

proti rozhodnutí správního orgánu. Ačkoli dosavadní praxe (nejen u kontrolních hlášení, nýbrž v rámci celé oblasti formulářových podání) ukazuje, že spory v této oblasti nenastávají, právní úprava obsahuje prostředky, kterými se daňový subjekt může domáhat ochrany svých práv. Nelze proto souhlasit s návrhovatelem, který spatřuje absenci možnosti ochrany v tom, že ústavní konformita formuláře správce daně nemůže být přezkoumána Ústavním soudem po způsobu právního předpisu. Právě proto, že formulář není právním předpisem, ale pouhou konkretizací zákonné pravomoci správce daně požadovat po daňovém subjektu údaje nezbytné pro správu daní, je k posouzení jeho zákonnosti kompetentní i obecný soud.

26. Závěrem svého návrhu vláda stručně reagovala na dílčí námitky navrhovatelů týkající se nemožnosti párování faktur pro kontrolu daňových subjektů, hodnoty nashromážděných údajů pro třetí subjekt a zatížení daňového poplatníka dalšími náklady s kontrolním hlášením souvisejícími a vyjádřila se k možným dopadům zrušení napadených ustanovení a s požadavkem na zrušení napadených zákonných ustanovení vyslovila nesouhlas.

IV. Replika navrhovatelů

27. Vyjádření účastníků řízení a vedlejšího účastníka řízení bylo Ústavním soudem zasláno navrhovatelům k případné replice. Ti ve své odpovědi setrvali na svém návrhu na zrušení napadených ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty i na argumentaci v něm obsažené.

28. Navrhovatelé se ohradili proti tvrzení vlády, že napadají-li poskytování údajů správci daně, implicitně tak napadají samotnou podstatu správy daní, a uvedli, že nenapadají obecně to, že správci daně se poskytují údaje, ale to, že nemá být na libovůli správce daně, které údaje to budou, přičemž tyto údaje mají být již určeny právním předpisem, především zákonem, nikoliv bezbřehým přenesením této moci na finanční správu. Odkaz na obecné zásady obsažené v daňovém řádu navrhovatelé nepovažují za dostatečnou garanci ústavních práv, která mohou být omezena, ale jen zákonem, ne formuláři orgánů výkonné moci. Pokud vláda považuje určité informace za nutné pro správu daní, navrhovatelé se táží, proč je nestanovila v zákoně.

29. Navrhovatelé dále uvedli, že vyjádření vlády popírá nutnost odlišovat materiálně odlišný dopad formálně stejné povinnosti na malé a velké podnikatele v daňové oblasti. Komicky působí na navrhovatele snaha vlády bránit sankční automatismus, když vláda dle jejich názoru konkludentně uznala nesprávnost napadených ustanovení tím, že sama navrhuje jejich změnu cestou novely zákona.

30. Kriticky se navrhovatelé vyjádřili i k poznámce vlády o tom, že tvrzení navrhovatelů, kteří se snaží vzbudit dojem, že daná konstrukce je produktem současné vlády a souvisí výhradně s kontrolním hlášením, se nezakládá na pravdě. Navrhovatelé dle svých slov nijak nevytvářejí dojem, že u nás není využíváno formulářů. Kritizují však prý to, že obsahem formulářů pro kontrolní hlášení DPH je zákonná možnost uvádět řadu, a to i velmi citlivých údajů nejen o sobě, ale i povinnost uvádět je o svých zákaznících, včetně neplátců DPH. V případech uváděných vládou jsou dle navrhovatelů formuláře, které podávají různé osoby veřejné správě, údaji o sobě, ne o

jiných. Povinnosti uvádět informace, které mohou ohrozit soukromí, má stanovit zákon či obecně právní předpis, a ne formulář.

31. Konečně formulář mohlo dle mínění navrhovatelů vydat Ministerstvo financí jako prováděcí právní předpis. I zde by bylo sporné, zda není nutné alespoň základní rozsah uváděných informací ve formuláři stanovit zákonem (např. formou přílohy zákona), ale formulář vydaný formou vyhlášky by nebyl vyňat z abstraktní kontroly ústavnosti a zákonnosti tohoto právního předpisu. Vláda si dle navrhovatelů zřejmě byla vědoma problematičnosti zvoleného řešení, proto šla cestou formuláře daňové správy, který není vydáván formou podzákonného právního předpisu, aby věc nebyla pod kontrolou Ústavního soudu.

32. Navrhovatelé též odmítli úvahy vlády, že při nesouhlasu s formulářem může daňový subjekt dosáhnout jeho kontroly tím, že odmítne údaje uvést, nechá si uložit pokutu a pak začne proces soudního přezkumu, což dle nich působí až směšně z pohledu praxe. Pokud by toto mělo být řešením, nemusela být dle navrhovatelů zavedena abstraktní kontrola právních norem vůbec a v ničem. Ovšem ta je původní a hlavní náplní ústavního soudnictví „weyrovsko-kelsenovského“ typu, nikoliv dnes rozbuželé ústavní stížnosti v konkrétních věcech.

33. Navrhovatelé závěrem poznamenali, že vláda straší důsledky zrušení zákona. Zrušení napadených částí zákona ale neznamená rezignaci na boj s daňovými úniky, nýbrž postavení se neústavním praktikám vlády a parlamentní většiny. Parlament bude mít dle navrhovatelů možnost se k problematice vrátit a upravit ji ústavně konformním způsobem.

V.

Vyjádření Veřejného ochránce práv

34. Na výzvu Ústavního soudu podle § 69 odst. 3 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších změn (dále jen „zákon o Ústavním soudu“), sdělil Veřejný ochránce práv, že do řízení o zrušení napadených ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty nevstoupí.

VI.

Upuštění od ústního jednání

35. Ústavní soud v souladu s ustanovením § 44 zákona o Ústavním soudu uvážil, že ve věci není třeba konat ústní jednání, neboť by nijak nepřispělo k dalšímu, resp. hlubšímu objasnění věci, než jak se s ní seznámil z písemných úkonů účastníků řízení a vedlejšího účastníka řízení. Nenařizení ústního jednání odůvodňuje i skutečnost, že Ústavní soud nepovažuje za potřebné provádět jakékoli dokazování. Ani účastníci řízení, ani vedlejší účastník řízení přítom konání ústního jednání nepožadovali.

VII.

Podmínky meritorního posouzení návrhu

36. Ústavní soud konstatuje, že je příslušný k projednání návrhu na zrušení napadených zákonných ustanovení a že návrh skupiny 21 senátorů splňuje všechny zákonem stanovené formální náležitosti a byl podán osobami k tomu oprávněnými [§ 64 odst. 1 písm. b) zákona o Ústavním soudu]. Zároveň neshledává žádný z důvodů nepřípustnosti návrhu.

37. V průběhu řízení před Ústavním soudem nicméně došlo k dílčí novelizaci dvou napadených ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty. Zákonem č. 113/2016 Sb. byl zrušen druhý odstavec § 101d (bod 2 části druhé novelizujícího zákona), a to s účinností od 1. 5. 2016. Dosavadní třetí odstavec se nově stal odstavcem druhým. Dále pak zákonem č. 243/2016 Sb. bylo do ustanovení § 101g odst. 3 vloženo za číslo „5“ slovo „pracovních“ (bod 35 části třicáté třetí novelizujícího zákona), a sice s účinností od 29. 7. 2016. Protože se navrhovatelé domáhají zrušení novelizacemi dotčených ustanovení ve znění zákona č. 360/2014 Sb., tedy v jejich původním znění, aniž by tuto skutečnost zohlednili pozdější změnou petitu svého návrhu, byly splněny podmínky částečného zastavení řízení ve smyslu ustanovení § 67 odst. 1 zákona o Ústavním soudu, pročež Ústavní soud výrokem pod bodem I řízení o návrhu na zrušení ustanovení § 101d odst. 2 a § 101g odst. 3 ve znění zákona č. 360/2014 Sb. v tomto rozsahu zastavil.

38. Na tomto místě pokládá Ústavní soud za vhodné poznamenat, že pokud jde o toliko dílčí novelizaci ustanovení § 101g odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, Ústavní soud shledal, že jde ve vztahu k námitkám navrhovatelů o novelizaci zásadní. Navrhovatelé totiž spatřují neústavnost lhůty v daném ustanovení v její krátkosti, způsobené především tím, že jde o lhůtu počítanou dle kalendářních dní. V návrhu navrhovatelé výslovně uvádějí, „že materiální zásah do práv osob je v tom, že § 101g stanovuje v kalendářních dnech, ne dnech pracovních ...“. Jelikož se novelizací stala předmětná lhůta lhůtou počítanou dle pracovních dní, pozbyla argumentace navrhovatelů v této věci významu. Zákonodárce sám změnil zákon tak, jak to navrhovatelé požadovali. Proto Ústavní soud i zde přistoupil k částečnému zastavení řízení, a to v souladu se svým dosavadním náhledem na aplikaci § 67 odst. 1 zákona o Ústavním soudu, vyjádřeným např. v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 15/01 ze dne 31. 10. 2001 (č. 424/2001 Sb.; N 164/24 SbNU 201). Zde k dané problematice konstatoval, že jde-li o změnu, která z hlediska důvodů posuzování ústavnosti celého napadeného ustanovení není rozhodná, nejde o případ, na který by vzpomínané ustanovení zákona o Ústavním soudu o zastavení řízení dopadalo (viz část VII/c cit. nálezu). V nynějším případě však jde o situaci opačnou, a Ústavní soud tudíž k částečnému zastavení řízení přistoupil i zde.

39. Ve zbývající části návrhu jsou splněny všechny podmínky pro jeho meritorní posouzení.

VIII.

Posouzení ústavní konformity legislativního procesu

40. V řízení o kontrole norem Ústavní soud podle ustanovení § 68 odst. 2 zákona o Ústavním soudu nejprve posuzuje, zda napadený zákon byl přijat a vydán v mezích Ústavou stanovené kompetence a ústavně předepsaným způsobem. V posuzovaném případě Ústavní soud z vyjádření účastníků řízení a ze sněmovních tisků, veřejně dostupných na adrese <http://www.psp.cz>, shledal, že napadená ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty byla přijata v mezích Ústavou stanovené kompetence a ústavně

předepsaným způsobem. Ostatně ani sami navrhovatelé nevznesli proti legislativní proceduře žádné námitky.

IX.

Dikce napadených zákonných ustanovení

41. Ustanovení § 100 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty zní:

„Plátce nebo identifikovaná osoba jsou povinni vést v evidenci pro účely daně z přidané hodnoty veškeré údaje vztahující se k jejich daňovým povinnostem, a to v členění potřebném pro sestavení daňového přiznání, souhrnného hlášení *nebo kontrolního hlášení*.“

42. Ustanovení § 101c zákona o dani z přidané hodnoty zní:

„§ 101c

Povinnost podat kontrolní hlášení

(1) Plátce je povinen podat kontrolní hlášení, pokud

a) uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo přijal úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění,

b) přijal zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo poskytl úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění,

c) ve zvláštním režimu pro investiční zlato

1. přijal zprostředkovatelskou službu, u které byla uplatněna daň podle § 92 odst. 5,

2. uskutečnil dodání investičního zlata osvobozené od daně, u kterého má nárok na odpočet daně podle § 92 odst. 6 písm. b) a c), nebo

3. investiční zlato vyrobil nebo zlato přeměnil na investiční zlato podle § 92 odst. 7.

(2) Kontrolní hlášení za společnost podává určený společník, který podává daňové přiznání za společnost.“

43. Ustanovení § 101d zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších změn, zní:

„§ 101d

Náležitosti a způsob podání kontrolního hlášení

(1) V kontrolním hlášení je plátce povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daně.

(2) Pokud je kontrolní hlášení podáno prostřednictvím datové zprávy vyžadující dodatečné potvrzení, musí být potvrzeno za podmínek uvedených v daňovém řádu ve lhůtě pro podání kontrolního hlášení.“

44. Ustanovení § 101e zákona o dani z přidané hodnoty zní:

„§ 101e

Lhůty pro podání kontrolního hlášení

(1) Plátce, který je právnickou osobou, podává kontrolní hlášení za kalendářní měsíc, a to do 25 dnů po skončení kalendářního měsíce.

(2) Plátce, který je fyzickou osobou, podává kontrolní hlášení ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

(3) Lhůty podle odstavců 1 a 2 nelze prodloužit.“

45. Ustanovení § 101f zákona o dani z přidané hodnoty zní:

„§ 101f

Opravné a následné kontrolní hlášení

- (1) Před uplynutím lhůty k podání kontrolního hlášení může plátce nahradit kontrolní hlášení, které již podal, opravným kontrolním hlášením; k předchozímu kontrolnímu hlášení se nepřihlíží.
- (2) Zjistí-li plátce po uplynutí lhůty k podání kontrolního hlášení, že v tomto kontrolním hlášení uvedl nesprávné nebo neúplné údaje, je povinen do 5 pracovních dnů ode dne zjištění nesprávných nebo neúplných údajů podat následné kontrolní hlášení, ve kterém tyto nedostatky napraví.
- (3) Pro následné kontrolní hlášení se použijí obdobně ustanovení o kontrolním hlášení, nestanoví-li zákon jinak.“

46. Ustanovení § 101g zákona o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších změn, zní:

„§ 101g

Postup při nesplnění povinností související s kontrolním hlášením

- (1) Nebylo-li podáno kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vyzve správce daně plátce k jeho podání v náhradní lhůtě do 5 dnů od oznámení této výzvy.
- (2) Správce daně údaje uvedené v kontrolním hlášení posoudí, popřípadě prověří a v případě pochybností o jejich správnosti nebo úplnosti vyzve plátce, aby údaje změnil nebo doplnil, popřípadě původní údaje potvrdil.
- (3) Plátce je povinen do 5 pracovních dnů od oznámení výzvy podle odstavce 2 nesprávné nebo neúplné údaje změnit nebo doplnit, popřípadě původní údaje potvrdit, a to prostřednictvím následného kontrolního hlášení; pokud není toto následné kontrolní hlášení včas podáno, odstavec 1 se nepoužije.
- (4) Správce daně doručuje výzvu související s kontrolním hlášením elektronicky, a to prostřednictvím
- a) datové schránky, nebo
 - b) veřejné datové sítě na elektronickou adresu plátcem za tím účelem uvedenou, nemá-li plátce zpřístupněnu datovou schránku.
- (5) Výzva, která se doručuje prostřednictvím veřejné datové sítě na elektronickou adresu, se považuje za doručenou okamžikem odeslání správcem daně.
- (6) V případě, že plátce, který nemá zpřístupněnu datovou schránku, správci daně dosud nesdělil elektronickou adresu, odstavec 4 se nepoužije.“

47. Ustanovení § 101h zákona o dani z přidané hodnoty zní:

„§ 101h

Následky za porušení povinností související s kontrolním hlášením

- (1) Pokud plátce nepodá kontrolní hlášení ve stanovené lhůtě, vzniká mu povinnost uhradit pokutu ve výši
- a) 1 000 Kč, pokud jej dodatečně podá, aniž by k tomu byl vyzván,
 - b) 10 000 Kč, pokud jej podá v náhradní lhůtě poté, co k tomu byl správcem daně vyzván,
 - c) 30 000 Kč, pokud jej nepodá na základě výzvy ke změně, doplnění či potvrzení údajů uvedených v podaném kontrolním hlášení, nebo

d) 50 000 Kč, pokud jej nepodá ani v náhradní lhůtě.

(2) Správce daně uloží pokutu do 50 000 Kč plátcí, který na základě výzvy správce daně k odstranění pochybností nezmění nebo nedoplní nesprávné nebo neúplné údaje prostřednictvím následného kontrolního hlášení.

(3) Správce daně uloží kromě pokuty podle odstavce 1 nebo 2 tomu, kdo nesplněním povinnosti související s kontrolním hlášením závažně ztěžuje nebo maří správu daní, pokutu do 500 000 Kč.

(4) O povinnosti platit pokutu podle odstavce 1 rozhodne správce daně platebním výměrem a současně ji předepíše do evidence daní.

(5) Pokuta podle odstavců 1 až 3 je splatná do 15 dnů od právní moci rozhodnutí o pokutě.

(6) Při stanovení výše pokuty podle odstavců 2 a 3 dbá správce daně, aby pokuta nebyla v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu daní. Při tom přihledne zejména k míře součinnosti ze strany plátce.“

48. Ustanovení § 101i zákona o dani z přidané hodnoty zní:

„§ 101i

Lhůta pro zánik povinnosti související s kontrolním hlášením

(1) Plnění povinností souvisejících s kontrolním hlášením lze vyžadovat do uplynutí lhůty pro stanovení daně.

(2) Pokutu lze uložit nebo rozhodnout o povinnosti ji platit nejpozději do 3 let ode dne, ve kterém došlo k porušení povinnosti.“

X.

Obecná východiska ústavněprávního přezkumu daňových předpisů

49. Ústavní soud se již ve své rozhodovací praxi zabýval otázkou přezkumu právních předpisů v oblasti právní úpravy daní a poplatků a formuloval některé základní teze, které představují pro ústavněprávní přezkum právních aktů v dané oblasti společenských vztahů základní východiska.

50. V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ze dne 28. 6. 2016 (č. 271/2016 Sb.) Ústavní soud konstatoval, že stanovení daňové povinnosti a efektivní výběr daní jsou životně důležité pro řádné fungování státu a společnosti. Na daních je závislá nejen finanční saturace veřejných rozpočtů a chod státního aparátu, ale také realizace hospodářské, kulturní, školské, bezpečnostní, obranné a sociální politiky. Zdůraznil přitom, že nalezení optimálního modelu daňového zatížení je nesmírně složité a bezpodmínečně vyžaduje zohlednit mnoho dynamických faktorů ekonomických, demografických, matematicko-statistických a dalších. V této souvislosti neopomněl zmínit, že záležitosti optimálního daňového zatížení patří typicky mezi tzv. politické otázky, tj. mezi takové otázky, jejichž řešení vyplývá ze společenského konsensu, preferencí, hodnot obyvatelstva, mentality obyvatelstva, tradicí atd. Stanovení daňového zatížení patří dle názoru Ústavního soudu mezi nejkontroverznější otázky při soupeření politických stran a hnutí a hraje zásadní roli v preferencích voličů při volbách. Jde tedy o otázky, na jejichž řešení závisí skladba Parlamentu a jiných zastupitelských sborů všech stupňů, jakož i složení vlády, přičemž jejich transformace do podoby daňového zákonodárství spočívá na bedrech politické reprezentace vzešlé z voleb. Prostředí, v němž se odehrává tento

proces, ztělesňuje především Parlament i další zastupitelské sbory reprezentující široké spektrum společenských zájmů (viz body 71 až 75 shora cit. nálezu).

51. Maje na zřeteli uvedené skutečnosti, Ústavní soud tak nemůže posuzovat optimálnost daňového systému, resp. posuzovat daňové zákony z pohledu naplnění základních funkcí daní. Jak k tomu již uvedl kupř. v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 29/08 ze dne 21. 4. 2009 (č. 181/2009 Sb.; N 89/53 SbNU 125), „posuzování daní z hlediska těchto kritérií náleží do kompetence demokraticky zvoleného zákonodárce. Pokud by k němu Ústavní soud přistoupil, vstupoval by do pole jednotlivých politik, jejichž racionalitu nelze z hlediska ústavnosti dost dobře hodnotit“ (bod 58). Ústavní soud nehodlá přezkoumávat souladnost daňové politiky s ostatními politikami státu, neboť by se ocitl na tenkém ledě ne vždy průkazných analýz, jejichž výsledky přísluší posoudit a vyvodit z nich politické konsekvence demokratickému zákonodárci, který musí zvážit, zda je daňová úprava vhodná a nezbytná (bod 60).

52. Výše nastíněná zdrženlivost Ústavního soudu sice neznamená absolutní vyloučení daňových otázek z přezkumných pravomocí Ústavního soudu, resp. rezignaci Ústavního soudu na přezkum daňových zákonů z pohledu jejich ústavní konformity, nicméně odráží zachování nezbytné míry zdrženlivosti, resp. soudního sebeomezení při tomto přezkumu, a to právě v zájmu zachování principu dělby moci.

XI.

Meritorní přezkum návrhu

53. Veden zmíněnými hledisky ústavněprávního přezkumu, Ústavní soud zvážil argumentaci navrhovatelů, účastníků řízení i vedlejšího účastníka řízení a i přes výše zmíněnou zdrženlivost dospěl k závěru, že návrh je zčásti důvodný.

54. Převážná, ne-li stěžejní část argumentace navrhovatelů se soustřeďuje na jimi tvrzený zásah napadené zákonné úpravy do základního práva na ochranu soukromí dle čl. 10 odst. 3 Listiny, dle kterého má každý právo na ochranu před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním údajů o své osobě. Navrhovatelé se pak konkrétně domnívají, že napadená zákonná ustanovení neobstojí co do legitimacy, nezbytnosti a rozumnosti údajů shromažďovaných na základě realizace institutu kontrolního hlášení či proporcionality zájmu na takovém shromažďování ve srovnání s ochranou soukromí.

55. Ústavní soud se již v minulosti k podstatě práva na ochranu soukromí v jeho nejširším smyslu vyjádřil. Například v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 24/10 ze dne 22. 3. 2011 (č. 94/2011 Sb.; N 52/60 SbNU 625) judikoval, že „právo na respekt k soukromému životu zahrnuje i garanci sebeurčení ve smyslu zásadního rozhodování jednotlivce o sobě samém. Jinými slovy, právo na soukromí garantuje rovněž právo jednotlivce rozhodnout podle vlastního uvážení, zda, popř. v jakém rozsahu, jakým způsobem a za jakých okolností mají být skutečnosti a informace z jeho osobního soukromí zpřístupněny jiným subjektům. Jde o aspekt práva na soukromí v podobě práva na informační sebeurčení, výslovně garantovaný čl. 10 odst. 3 Listiny“ (bod 29).

56. Právo na informační sebeurčení však nepředstavuje absolutní, bezvýjimečnou garanci zákazu veřejné moci shromažďovat, zveřejňovat nebo jiným způsobem využívat údaje o soukromých osobách. Ústavní soud již dříve vymezil podmínky prolomení

tohoto práva. „Zásah do základního práva jednotlivce na soukromí v podobě práva na informační sebeurčení ve smyslu čl. 10 odst. 3 Listiny je možný, avšak jen skrze takovou zákonnou úpravu, která musí především odpovídat nárokům plynoucím z principu právního státu a která naplňuje požadavky vyplývající z testu proporcionality, kdy v případech střetů základních práv či svobod s veřejným zájmem, resp. s jinými základními právy či svobodami je třeba posuzovat účel (cíl) takového zásahu ve vztahu k použitým prostředkům, přičemž měřítkem pro toto posouzení je zásada proporcionality. Taková právní úprava musí být přesná a zřetelná ve svých formulacích a dostatečně předvídatelná, aby potenciálně dotčeným jednotlivcům poskytovala dostatečnou informaci o okolnostech a podmínkách, za kterých je veřejná moc oprávněna k zásahu do jejich soukromí, aby případně mohli upravit své chování tak, aby se nedostali do konfliktu s omezující normou. Rovněž musí být striktně definovány i pravomoci udělené příslušným orgánům, způsob a pravidla jejich provádění tak, aby jednotlivcům byla poskytnuta ochrana proti svévolnému zasahování. Posouzení přípustnosti daného zásahu z hlediska zásady proporcionality (v širším smyslu) pak zahrnuje tři kritéria. Prvním z nich je posouzení způsobilosti naplnění účelu (nebo také vhodnosti), přičemž je zjišťováno, zda je konkrétní opatření vůbec schopno dosáhnout zamýšleného cíle, jímž je ochrana jiného základního práva nebo veřejného statku. Dále se pak jedná o posouzení potřebnosti, v němž je zkoumáno, zda byl při výběru prostředků použit ten prostředek, který je k základnímu právu nejšetrnější. A konečně je zkoumána přiměřenost (v užším smyslu), tj. zda újma na základním právu není nepřiměřená ve vazbě na zamýšlený cíl, tzn., že opatření omezující základní lidská práva a svobody nesmějí, jde-li o kolizi základního práva či svobody s veřejným zájmem, svými negativními důsledky převyšovat pozitiva, která představuje veřejný zájem na těchto opatřeních“ (bod 37 shora citovaného nálezu sp. zn. Pl. ÚS 24/10).

57. Ústavní soud nejprve zkoumal, zda v testu proporcionality ob stojí institut kontrolního hlášení jako takový. Pokud by tomu tak nebylo, nemělo by význam zabývat se jednotlivými ustanoveními napadeného zákona. Jak vyplývá z níže uvedeného, kontrolní hlášení obstálo ve všech třech krocích testu.

58. Prvním krokem testu proporcionality je posouzení způsobilosti naplnění účelu napadené zákonné úpravy, tedy zda je kontrolní hlášení schopno dosáhnout zamýšleného cíle, jímž je v daném případě ochrana veřejného zájmu na řádném výběru daní coby důležitého předpokladu pro řádné fungování státu a společnosti (viz bod 50 shora).

59. Dle důvodové zprávy k zákonu č. 360/2014 Sb. (viz sněmovní tisk 291/0) kontrolní hlášení představuje soubor požadavků na evidenci údajů vztahujících se k daňové povinnosti, a to z důvodu zlepšení výběru daní, omezení daňových podvodů u DPH, a tím i posílení postavení poctivých daňových subjektů. Podstatu kontrolního hlášení pak důvodová zpráva (a ve shodě s ní i vyjádření vlády k návrhu na zrušení právní úpravy kontrolního hlášení) charakterizuje tak, že cílem a smyslem tohoto opatření je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji, které má správce daně k dispozici, identifikovat riziková spojení osob (řetězce, karusely) odčerpávající neoprávněně finanční prostředky z veřejných rozpočtů formou vyplácených nadměrných odpočtů. Významným faktorem má být včasnost zjištění údajů, kdy správce daně získané údaje navzájem porovnává a spojuje formou „párování“ jednotlivých kontrolních hlášení, a tak v okamžiku podání kontrolního hlášení disponuje údaji, které mu umožňují provést

včasnou analýzu a identifikovat možná riziková spojení plátců, kteří neoprávněně krátí daň a uplatňují nárok na odpočet daně, kterou však jiný článek řetězce neodvedl. Právě okamžitá identifikace organizovaných spojení umožňuje správci daně zablokovat neoprávněná odčerpání finančních prostředků, resp. jejich blokaci na bankovních účtech, a sice prostřednictvím institutu zajištění dle § 103 zákona o dani z přidané hodnoty. V okamžiku podávání daňových přiznání tak dle vlády, jako navrhovatele zákona, správce daně disponuje údaji, které by jinak získával převážně až následnou kontrolní činností u jednotlivých plátců. V době realizace takové kontrolní činnosti však některé články spojení jsou již nesoučinné a finanční prostředky odčerpány mimo dispozici správce daně. Za tím účelem napadené ustanovení § 101d odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty stanoví, že v kontrolním hlášení je plátce povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daně.

60. Podle ustanovení § 1 odst. 2 a 3 daňového řádu představuje správa daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Základem pro toto správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování, jakož i dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování podané daňovým subjektem. Institut kontrolního hlášení tak lze považovat za jeden z druhů daňového tvrzení, které se od jiných daňových tvrzení týkajících se DPH liší některými specifiky. Jsou jimi především periodicita hlášení (srov. § 101e zákona o dani z přidané hodnoty) a rozsah požadovaných údajů (vzpomínaný § 101d odst. 1 téhož předpisu) v závislosti na jeho konkrétním stanovení (k tomu blíže viz dále). V tomto ohledu se tudíž institut kontrolního hlášení nijak nevymyká jiným daňovým institutům (daňovým tvrzením), a proto lze učinit závěr, že kontrolní hlášení je v obecné rovině způsobilé naplnit zákonodárcem sledovaný účel přijetí zákona. Ústavní soud má tedy za to, že legitimní cíl, resp. obecný zájem sledovaný napadenou právní úpravou je zde prokázán. S ohledem na výše nastíněné limity kontroly norem odvětví daňového práva však již Ústavnímu soudu nepřísluší hodnotit, zda je kontrolní hlášení optimálním prostředkem k dosažení deklarovaného cíle. Jak již bylo uvedeno, zákonodárce má v tomto ohledu poměrně široké pole volného uvážení v zájmu možnosti realizovat svou hospodářskou a sociální politiku.

61. Pokud jde o posouzení druhého kroku testu proporcionality, dlužno na tomto místě předeslat, že zkoumání toho, zda byl při výběru možných prostředků použit ten prostředek, který je k základnímu právu nejšetrnější, tj. jestli jde *de facto* o nejšetrnější způsob, jak dosáhnout zamýšleného (legitimního) cíle, je ve světle charakteru daňového procesního zákonodárství jen stěží proveditelné. Správa daní a poplatků se totiž vyznačuje značnou mírou dynamiky jejích procesů, ovlivňovaných celou řadou faktorů majících svůj původ ve vlastní interakci daňových subjektů v nejširším slova smyslu, která v průběhu doby může nabývat různých podob po kvalitativní i kvantitativní stránce. Správa daní pak, má-li dostát svému poslání, musí být schopna na tyto změny adekvátním způsobem reagovat.

62. Sama skutečnost, že plátci DPH jsou v této souvislosti zatíženi povinností uvést v kontrolním hlášení osobní údaje, ještě bez dalšího neznamena, že se jedná o neústavní invazivní zásah do práva jednotlivce na ochranu před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním údajů o své osobě, jak má na mysli čl. 10 odst. 3 Listiny. Sotva si lze představit účinný nástroj správce daně, který by neshromažďoval žádné údaje o transakcích daňových subjektů, které jsou ze své podstaty ve větší či menší míře spojeny se sběrem některých údajů osobní povahy. Klíčovou otázkou je zde

rozsah, v němž jsou daňové subjekty povinny poskytovat osobní údaje, povaha těchto údajů, jakož i to, jaké garance proti jejich zneužití jsou jim poskytovány. S tím bezprostředně souvisí i navrhovateli zpochybňovaná on-line dostupnost údajů v celostátním měřítku.

63. Navrhovatelé považují za dostatečný nástroj pro dosažení výše zmíněných cílů dosavadní systém kontrol jednotlivých daňových subjektů. Poukazují na nebezpečí on-line dostupnosti vzájemně propojené databáze. Tato obava je pochopitelná, ale nikoli dostatečná pro závěr o neústavnosti celé napadené právní úpravy. Jestliže se vyvíjí technické prostředky využívané k podnikání, musí tento vývoj sledovat i daňová správa. V době, kdy řada obchodů i převodů peněz probíhá skutečně on-line, tedy časově v řádu vteřin, stěží lze trvat na tom, že stát nemá právo tento trend následovat, ale má zůstat u namátkově prováděných kontrol. Ty nemohou zajistit zejména včasnost zjištění informací a přijetí potřebných opatření ze strany správce daně – viz bod 59 shora. Navrhovatelé nepředkládají jiný nástroj, který by šetrněji a přesto účinně mohl vést k dosažení shora uvedeného legitimního cíle. Není pak úkolem Ústavního soudu takový nástroj vymýšlet. Dle názoru Ústavního soudu tak kontrolní hlášení ob stojí i v druhém kroku testu proporcionality.

64. Při vyhodnocení třetího kroku testu posuzoval Ústavní soud přiměřenost v užším smyslu, tj. zda újma na základním právu způsobená sběrem údajů osobní povahy není nepřiměřená ve vazbě na zamýšlený cíl. Tedy zda v tomto směru kontrolní hlášení svými potenciálně negativními důsledky nepřevyšuje přínos v podobě veřejného zájmu na zamezení či minimalizaci shora zmíněných daňových podvodů.

65. V této fázi se Ústavní soud ještě nezabývá navrhovateli namítaným porušením výhrady zákona při ukládání povinností v ustanovení § 101d odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Jak již bylo řečeno, Ústavní soud hodnotí úpravu kontrolního hlášení nejprve jako celek. Podle ustanovení § 9 odst. 3 daňového řádu může správce daně shromažďovat osobní údaje a jiné údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní. Toto oprávnění správce daně shromažďovat osobní a jiné údaje o daňových subjektech reflektuje i ustanovení § 11 odst. 1 písm. b) a c) daňového řádu, jimiž je správce daně nadán pravomocí provádět vyhledávací činnost a kontrolovat plnění povinností osob zúčastněných na správě daní; zároveň je oprávněn, pro účely správy daní, zřídit a vést registry a evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností (§ 11 odst. 2 téhož zákona), což implicitně předpokládá shromažďování údajů o daňových subjektech.

66. Kontrolní hlášení se z hlediska obecně vymezeného rozsahu shromažďovaných údajů nevymyká jiným daňovým institutům, v jejichž rámci také dochází ke sběru údajů osobní povahy. Protože zákon o dani z přidané hodnoty nekonkretizuje požadované údaje, vycházel Ústavní soud pro účely dokončení testu proporcionality z údajů vyžadovaných formulářem Ministerstva financí v době rozhodování. Z veřejně dostupného vzorového formuláře kontrolního hlášení na portálu www.financnisprava.cz, jakož i z pokynů k jeho vyplnění, je patrné, že požadovány jsou toho času základní identifikační údaje plátce (název a sídlo právnické osoby, popřípadě jméno, příjmení, datum narození a místo pobytu, jde-li o fyzickou osobu), základní údaje vztahující se k jednotlivým uskutečněným zdanitelným plněním, to jest datum jejich uskutečnění, popř. datum povinnosti přiznat daň, evidenční číslo daňového dokladu, obecný charakter předmětu plnění a jeho hodnota. Dále jsou správcem daně

vyžadovány základní identifikační údaje o odběrateli nebo dodavateli, jimiž jsou buď daňové identifikační číslo, anebo, jedná-li se o subjekt bez daňového identifikačního čísla, jméno a příjmení či obchodní jméno subjektu, dále v případě fyzických osob datum narození a místo pobytu, resp. sídlo daného subjektu. Z uvedeného výčtu je zřejmé, že nyní se nejedná o údaje, které by si správce daně nemohl opatřit vlastní vyhledávací či kontrolní činností, ani o údaje, které by *prima vista* překračovaly rámeček údajů nezbytných pro dosažení cíle správy daní.

67. To se týká i celé řady jiných daňových tvrzení, například daňového přiznání. Údaje získávané v rámci kontrolního hlášení se pak co do vymezení rozsahu neliší od údajů, které je plátce povinen vést v rámci evidence pro účely daně z přidané hodnoty. Přitom správce daně si bezpochyby může dané údaje zjistit vlastní kontrolní činností, ať již cestou daňové kontroly, místního šetření či obdobných institutů, u nichž rozsah informací, jež jsou daňové subjekty povinny správci daně sdělit, rovněž není specifikován. To platí i v případě navrhovatelů namítaného zásahu do ochrany klientů advokátů, kteří jsou plátcí DPH. I zde si může správce daně obstarat svou kontrolní činností údaje o výši, četnosti nebo frekvenci plateb uskutečňovaných mezi advokátem a jeho klienty. Zásah do práva na ochranu soukromí tak v současné době nelze považovat za nepřiměřený ve vztahu k výše deklarovanému veřejnému zájmu na zamezení či minimalizaci shora zmíněných daňových podvodů. V obecné rovině tak zákonná úprava obstála před Ústavním soudem i ve třetím kroku testu proporcionality.

68. Ačkoli test proporcionality vyzněl pro celkovou úpravu kontrolních hlášení příznivě, neznamená to, že všechna ustanovení shledal Ústavní soud za souladná s ústavním pořádkem.

69. Ve vztahu k ustanovení § 101d odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty navrhovatelé vznesli námitku porušení zásady výhrady zákona pro ukládání povinností. Navrhovatelé připomínaná zásada výhrady zákona spočívá v tom, že „nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá“ a že „povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích“ (čl. 2 odst. 4 Ústavy, čl. 2 odst. 3, čl. 4 odst. 1 Listiny). Zmíněné napadené ustanovení ukládá plátcům povinnost uvést v kontrolním hlášení „předepsané údaje potřebné pro správu daně“. Zákon „předepsané údaje“ nijak blíže neupřesňuje a prostřednictvím ustanovení § 72 odst. 1 a 2 daňového řádu ponechává na Ministerstvu financí, aby tyto údaje konkretizovalo v elektronickém formuláři kontrolního hlášení. Vláda k tomu uvádí, že správce daně může požadovat pouze údaje potřebné pro správu daní, přičemž tyto údaje by mohl správce daně požadovat po každém plátcovi samostatně i bez specifické povinnosti podat kontrolní hlášení. To je sice pravda, ale pak by je správce daně požadoval adresně a v nesrovnatelně menším rozsahu. Konkrétní údaje, po konkrétním plátcovi. Naproti tomu kontrolní hlášení musí plátcové podávat bez vyzvání a uvádět v něm údaje dle aktuální podoby formuláře. Tento formulář tak získává podobu jakéhosi podzákonného předpisu, který neurčitěmu okruhu adresátů ukládá konkrétní povinnosti. A protože povinnosti jsou v zákoně vymezeny velmi neurčitě a široce, jejich konkretizace je na Ministerstvu financí. Lze souhlasit s navrhovatelé, že výkonné moci je tak svěřena moc, která dle Ústavy náleží jen moci zákonodárné. Nutnost zákonného vymezení je v tomto případě o to naléhavější, že plátcové musí poskytovat údaje pravidelně a v elektronické podobě. Na jednom místě a prakticky v jednom okamžiku tak stát shromažďuje ohromné množství informací. A právě tato skutečnost činí všechny tyto informace daleko citlivějšími a daleko cennějšími.

70. Proto Ústavní soud dospěl k závěru, že zákon musí blíže vymezit alespoň okruh údajů, které musí plátce sdělovat. To nevyklučuje případné zákonné zmocnění (čl. 79 odst. 3 Ústavy) ke stanovení konkrétních jednotlivých údajů Ministerstvem financí. Avšak muselo by se tak stát formou právního předpisu. Jen tak je možno zajistit pro plátce předvídatelnost údajů, které po nich bude stát požadovat. Bez významu pak jistě není ani možnost případné abstraktní kontroly ústavnosti ze strany Ústavního soudu, která je v případě pouhého formuláře vyloučena. S ohledem na porušení ustanovení čl. 2 odst. 4, čl. 79 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 3, čl. 4 odst. 1 Listiny Ústavní soud dle ustanovení § 70 odst. 1 zákona o Ústavním soudu zrušil zmíněné ustanovení § 101d odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty.

71. Účinky zrušení posledně zmíněného ustanovení Ústavní soud stanovil až na 31. 12. 2017 (§ 70 odst. 1 zákona o Ústavním soudu), a to z následujících důvodů. Okamžitým zrušením tohoto ustanovení by ztratila smysl celá právní úprava kontrolního hlášení. Přitom dle názoru Ústavního soudu je důvodem pro zrušení předmětného ustanovení spíše obava z jeho možného budoucího zneužití. Jak již bylo uvedeno výše, aktuálně vyžadované údaje lze považovat za nezbytné pro dosažení cíle správy daní (bod 66 shora).

72. Ústavní soud shledal rozpor s ústavním pořádkem i u ustanovení § 101g odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty. A to konkrétně rozpor s čl. 2 odst. 3 a čl. 4 Listiny. Zmíněné ustanovení zákona stanoví, že „výzva, která se doručuje prostřednictvím veřejné datové sítě na elektronickou adresu, se považuje za doručenu okamžikem odeslání správcem daně“. Ustanovení § 101g připouští vedle doručování na elektronickou adresu i doručování do datové schránky. Podnikající fyzické osoby však mají pouze možnost, a nikoli povinnost mít datovou schránku (§ 4 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů - dále jen „zákon o elektronických úkonech“). Pro případ, že plátce nemá zpřístupněnu datovou schránku a nesdělil dosud správci daně svou elektronickou adresu, se použije obecná úprava doručování dle ustanovení §§ 42 – 51 daňového řádu. U všech těchto způsobů doručování je pro doručení (či jeho fikci) nezbytné, aby se výzva dostala alespoň do sféry dispozice adresáta - plátce. Podle ustanovení § 17 odst. 2 a 3 zákona o elektronických úkonech je dokument doručen v okamžiku přihlášení oprávněné osoby do datové schránky či desátý den po dodání do datové schránky. Při doručování fyzickým osobám podle ustanovení § 44 daňového řádu je písemnost doručena buď okamžikem převzetí, nebo uplynutím desetidenní úložní doby (§ 47 daňového řádu).

73. Podle napadené právní úpravy však pro vznik fikce doručení postačí již samotné odeslání výzvy. Protože veřejnou datovou síť nelze považovat za zcela spolehlivou, nemusí se výzva do dispozice plátce dostat vůbec, anebo se do ní dostane s časovým odstupem. Plátce, který nemá datovou schránku a sdělil správci daně svou elektronickou adresu, se tak potencionálně dostává do situace, kdy je mu ukládána nějaká povinnost, o které se bez vlastní viny ani nedozví. Taková povinnost není reálně splnitelná. Pro rozpor s již zmíněnými články Listiny proto Ústavní soud zrušil i ustanovení § 101g odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, a to s účinností dnem vyhlášení nálezu ve Sbírce zákonů (§ 70 odst. 1 zákona o Ústavním soudu).

74. Stranou pozornosti pak nezůstala ani námitka navrhovatelů týkající se ochrany správcem daně shromažďovaných osobních a jiných údajů. V daňovém řádu je otázka ochrany a poskytování informací věnována celá hlava čtvrtá, jejíž ustanovení § 52 odst.

1 stanoví, že úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob. Zákon se zde obsáhle věnuje otázkám spojeným nejen s povinností mlčenlivosti, ale též otázkám informační povinnosti správce daně i povinnosti jiných orgánů veřejné moci a subjektů veřejného i soukromého práva poskytovat správci daně údaje. Obdobnou právní úpravu obsahoval i předchůdce daňového řádu, zákon České národní rady č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v § 24. Za povšimnutí v tomto ohledu stojí i některé zajímavé souvislosti v platném zákonodárství, zejména ustanovení § 10 zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, v platném znění, nazvané „Ochrana důvěrnosti majetkových poměrů“, dle něhož platí, že „informace o majetkových poměrech osoby, která není povinným subjektem, získané na základě zákonů o daních, poplatcích, penzijním nebo zdravotním pojištění anebo sociálním zabezpečení povinný subjekt podle tohoto zákona neposkytne“, tj. je zajištěna jistá úroveň ochrany údajů získaných cestou kontrolního hlášení i zde. Za porušení povinnosti mlčenlivosti přitom může být uložena pokuta až do výše 500 000 Kč (§ 246 daňového řádu; shodně i § 25 dříve platného zákona o správě daní a poplatků), kterou Ústavní soud v minulosti shledal přísnou (srov. usnesení sp. zn. IV. ÚS 369/01 ze dne 21. 2. 2002). Konečně nelze přehlédnout ani trestněprávní rozměr ochrany správcem daně shromažďovaných údajů. Trestní zákoník ve svém § 180 upravuje trestný čin neoprávněného nakládání s osobními údaji a stanoví za něj odpovídající tresty.

75. Navrhovatelé uvádějí, že povinnost mlčenlivosti jednotlivých pracovníků finančního úřadu není zárukou toho, že nashromážděná data se nedostanou do rukou neoprávněných osob a že je třeba počítat s rizikem nezákonného zneužití uchovávaných údajů. Takto by však bylo možno argumentovat ve vztahu prakticky ke všem shromažďovaným údajům. Například i k daleko citlivějším údajům o zdravotním stavu. Absolutní garanci nelze poskytnout nikdy, a to ani sebedokonalejším právním instrumentáři. Rizika případného zneužití údajů jsou totiž vlastní lidskému chování jako takovému. Nelze je však „automaticky“ předpokládat jako „výchozí nastavení“ chování jednotlivce, spíše jako výjimku, exces z něj. Zákonodárce s možností zneužití údajů ze strany pracovníků finanční správy v obecné rovině počítal, upravil základy nakládání s informacemi získanými v rámci správy daní a poplatků a stanovil i sankce za případné porušení těchto zásad. Nadto poškozený subjekt není zbaven svého práva domáhat se náhrady škody vůči tomu, kdo mu ji porušením uvedených zásad způsobil. Ústavní soud tak nesdílí apel navrhovatelů na preventivní upuštění od sběru osobních údajů za účelem eliminace případných rizik s tím spojených, neboť by tím byla *de facto* popřena podstata státní správy, v tomto případě fungování správy daní.

76. Navrhovatelé jsou dále přesvědčeni, že napadená zákonná ustanovení neobstojí v testu přiměřenosti, ani pokud jde o jejich dopad na různé subjekty v jejich materiální sféře. Tvrdí, že zavádějí povinnost pro každého plátce bez ohledu na jeho velikost, a proto zatěžují stejně velké i malé podnikatele. Ani tuto námitku neshledal Ústavní soud přílehlavou. Kontrolní hlášení vskutku dopadá stejně na všechny povinné subjekty bez diferenciací jejich velikosti. Avšak nerovnost, kterou mají navrhovatelé na mysli, zde není zapříčiněna legislativním „nastavením“ kontrolního hlášení, nýbrž rozsahem činnosti plátců DPH povinných podat kontrolní hlášení, která je ze své podstaty u každého z nich jiná. Tomu ovšem také zpravidla odpovídá personální a technické zajištění jejich činnosti, které se bude u každého z nich lišit. Plátce má povinnost evidovat veškeré údaje vztahující se k jeho daňovým povinnostem, tedy údaje potřebné pro sestavení daňových tvrzení (s odkazem na ustanovení § 100 zákona o dani z přidané

hodnoty), přičemž tento rozsah evidence je úměrný činností jednotlivého podnikatele. „Velký“ podnikatel tedy ve výsledku fakticky eviduje údaje ve větším rozsahu než podnikatel „střední“ či „malý“. Ústavní soud je toho názoru, že i v tomto bodě napadená ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty z hlediska ústavní konformity ob stojí.

77. Ohledně navrhovateli namítaného neústavního deficitu sankcí spojených s porušením povinností vztahujících se ke kontrolnímu hlášení, je v první řadě nutno poukázat na v mezidobí přijatou právní úpravu s účinností od 29. 7. 2016. Nová ustanovení § 101j a § 101k zákona o daně z přidané hodnoty byla do zákona vložena již zmíněným zákonem č. 243/2016 Sb. První z nich stanoví, že povinnost uhradit pokutu za dodatečné podání kontrolního hlášení bez výzvy správce daně nevzniká, pokud v daném kalendářním roce nedošlo u plátce k jinému prodlení při podání kontrolního hlášení. Druhé ustanovení umožňuje správci daně zcela nebo zčásti prominout pokutu, jestliže k nepodání kontrolního hlášení došlo z důvodu, který lze s přihlédnutím k okolnostem daného případu ospravedlnit, a to aniž by byl vázán návrhem plátce. Odtud je zřejmé, že hlavní důvody, pro které navrhovatelé pokládají ustanovení § 101h za protiústavní, tedy fixní sankce bez možnosti jejich prominutí nebo modifikace a s nimi spojená nemožnost správního orgánu individuálně věc posoudit a pokutu moderovat, byly touto novelizací odstraněny. Jediné pokuty, na něž se zmíněné instituty vyloučení vzniku a prominutí pokuty nevztahují, jsou nyní pokuty ukládané správcem daně ve výši do 50 000 Kč plátci, který na základě výzvy správce daně k odstranění pochybností nezmění nebo nedoplní nesprávné nebo neúplné údaje ani prostřednictvím následného kontrolního hlášení. A dále pokuty ve výši do 500 000 Kč ukládané tomu, kdo nesplněním povinnosti související s kontrolním hlášením závažně ztěžuje nebo maří správu daní. Z koncepce těchto peněžitých sankcí však vyplývá, že jejich uložení předchází jiné delikt ní jednání plátce či nedostatky v plnění jeho povinností. Navíc se na tyto sankce vztahuje ustanovení § 101h odst. 6 zákona o dani z přidané hodnoty, dle kterého při stanovení výše těchto pokut dbá správce daně na to, aby pokuta nebyla v hrubém nepoměru k významu porušené povinnosti a k závažnosti následku pro správu daní; přitom přihlédne zejména k míře součinnosti ze strany plátce. I u těchto sankcí tedy zákon předvídá možnost jejich modera ce při zvážení všech okolností vytýkaného porušení povinností ze strany plátce správcem daně. Ústavní soud proto nedospěl k závěru o neústavnosti sankčního mechanismu upraveného ustanovením § 101h zákona o dani z přidané hodnoty.

78. S ohledem na zrušení ustanovení § 101d odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty již otázka (ne)možnosti obrany proti uložené pokutě ve vztahu k odmítnutí poskytnout údaje, o nichž se plátce mající podat kontrolní hlášení domnívá, že jdou nad rámec nezbytný pro správu daní, není natolik aktuální. Ústavní soud se jí přesto zabýval a námitkám navrhovatelů nepřisvědčil. Sama vláda ve vyjádření k návrhu uvedla, že požadavek na poskytnutí údaje v kontrolním hlášení lze odepřít. Toto odmítnutí je následně sankcionováno pokutou ve výši 30 000 Kč dle § 101h odst. 1 písm. c) zákona o dani z přidané hodnoty. Proti tomuto rozhodnutí je ovšem přípustné odvolání, byť nemá odkladný účinek. Případné negativní rozhodnutí odvolacího správního orgánu o uložení pokutě lze dále rozporovat cestou žaloby ve správním soudnictví, neboť soudní přezkum není zákonem vyloučen. Navrhovatelé tuto cestu v replice zavrhují, když dle jejich názoru „působí až směšně z pohledu praxe“. Lze připustit, že plátce, který se rozhodne vzdorovat třeba i skutečně neoprávněnému požadavku na poskytnutí údaje v kontrolním hlášení (a využití institutu prominutí pokuty nepřipadá s ohledem na postoj správce daně v úvahu, resp. nevede k nápravě), bude zpravidla nucen uvedenou

pokutu nejprve uhradit (ledaže by odvolací orgán stačil změnit nebo zrušit rozhodnutí správního orgánu prvního stupně ve lhůtě určené k jejímu uhrazení, tj. do 15 dnů - § 101h odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty) a teprve poté postupovat výše naznačenou cestou. Na druhou stranu nelze odhlédnout od skutečnosti, že pokuta ve výši 30 000 Kč nepředstavuje pro plátce povinného podat kontrolní hlášení nadmíru velké břímě. Plátcem DPH se totiž stane osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku teprve tehdy, když její obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 000 000 Kč, s výjimkou osoby, která uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 6 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Dle názoru Ústavního soudu tedy zpravidla nepůjde o subjekt, u něhož by z hlediska jeho příjmů a vůbec jeho schopnosti pokutu uhradit bylo možno očekávat „rdousící efekt“ v souvislosti s takto uloženou sankcí. I tento rozměr je třeba vzít v úvahu při posuzování ústavní konformity dotčených zákonných ustanovení.

79. Ústavní soud tedy ze všech výše vyložených důvodů neshledal, že by napadená zákonná ustanovení (s výjimkou ustanovení § 101d odst. 1 a § 101g odst. 5) nebylo možno vyložit ústavně konformním způsobem. Neshledal ani zásah do navrhovateli uváděných základních práv. Ústavní soud proto podle ustanovení § 70 odst. 2 zákona o Ústavním soudu návrh na zrušení napadených ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty ve zbytku zamítl. Pokud jde o návrh na přednostní projednání věci dle § 39 zákona o Ústavním soudu, nevyhověl mu, poněvadž pro takový postup nebyly shledány relevantní důvody. Za ně nelze pokládat ani tvrzení navrhovatelů o plošných dopadech napadených ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, ani údajné vzrůstající riziko možnosti zneužití dat shromažďovaných prostřednictvím kontrolního hlášení, jak o tom bylo pojednáno výše.

P o u ě n í : Proti rozhodnutí Ústavního soudu se nelze odvolat (§ 54 odst. 2 zákona o Ústavním soudu).

V Brně dne 6. prosince 2016

P a v e l R y c h e t s k ý
předseda Ústavního soudu