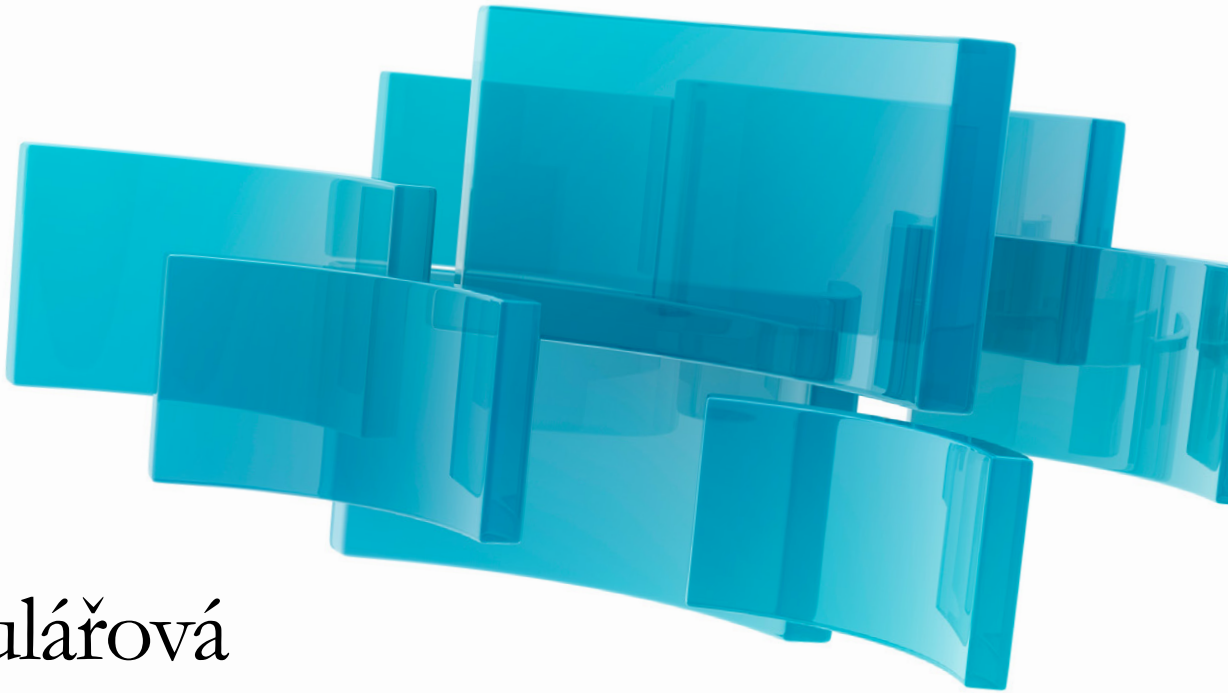




Katedra finančního práva a finanční vědy



Formulářová podání při správě daní

ve světle nálezů Ústavního soudu ve věci kontrolního hlášení

Katedra finančního práva a finanční vědy pořádá dne **12. dubna 2017 od 15 hod.** v **místnosti č. 220** seminář na téma „Formulářová podání při správě daní ve světle nálezů Ústavního soudu ve věci kontrolního hlášení“.

Dne 6. prosince 2016 Ústavní soud rozhodl ve věci sp. zn. Pl. ÚS 32/15 a potvrdil ústavní konformitu institutu kontrolního hlášení. Stejným nálezem však dnem 31. prosince 2017 zrušil § 101d odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, podle kterého je plátcé v kontrolním hlášení povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daně. Cílem odborného semináře je nastínit důsledky zrušení uvedeného ustanovení nejenom na formulář kontrolního hlášení, ale na všechna tzv. formulářová podání při správě daní.

Program semináře:

- 1) Úvodní slovo vedoucí katedry finančního práva a finanční vědy prof. JUDr. Marie Karfíkové, CSc.
- 2) Úvodní přednáška na téma „Formulářová podání při správě daní“ – doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.
- 3) Panelová diskuse nad těmito okruhy:
 - důsledky zrušení § 101d odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty na formulář kontrolního hlášení
 - jak dál s formulářovými podáními při správě daní

Panelisté:

doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.,
katedra finančního práva a finanční vědy
doc. JUDr. PhDr. Jan Wintř, Ph.D.,
katedra teorie práva a právních učení
doc. JUDr. Martin Kopecký, CSc.,
katedra správního práva a správní vědy
JUDr. PhDr. Marek Antoš, LL.M., Ph.D.,
katedra ústavního práva

Seminář je pořádán v rámci spolupráce programů „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ a „PROGRES Q04 – Právo v měnícím se světě“ realizovaných v roce 2017 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze.

ve spolupráci s

ALLEN & OVERY

Vážené kolegyně, vážení kolegové,

dovolte mi, abych Vás jménem svým i jménem katedry finančního práva a finanční vědy Právnické fakulty Univerzity Karlovy přivítala na dnešním odborném semináři na téma „Formulářová podání při správě daní“, který pořádáme ve spolupráci s advokátní kanceláří Allen & Overy.

Katedra finančního práva a finanční vědy tímto seminářem navazuje na obdobné akce pořádané v minulosti a doufá, že bude obdobné semináře pořádat i v budoucnu.

Tento odborný seminář je rovněž organizován v rámci spolupráce programů „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ a „PROGRES Q04 – Právo v měnícím se světě“ realizovaných v roce 2017 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

Věřím, že oceníte tuto příležitost k odborné diskusi nad tématem, které je s ohledem na vývoj legislativy a především judikatury, a to zejména judikatury Ústavního soudu, velmi aktuální.

Vyřešení otázky, jakým způsobem je nezbytné upravit požadavky na formulářová podání užívaná při správě daní, je pro praxi klíčové.

Věřím, že i na základě pozitivních zkušeností z dnešního semináře, se v budoucnu na některém z dalších odborných a vědeckých seminářů společně opět shledáme.

prof. JUDr. Marie Karfíková, Csc.
vedoucí katedry finančního práva a finanční vědy



UNIVERZITA KARLOVA
Právnická fakulta

Formulářová podání při správě daní



12. dubna 2017



doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.
katedra finančního práva a
finanční vědy



21



Osnova

1. Obecně k formulářovým podáním
2. Kontrolní hlášení a jeho formulář
3. Nález ÚS ke kontrolnímu hlášení
4. Řešení pro formulář kontrolního hlášení
5. Obecné řešení pro formulářová podání



1. Obecně k formulářovým podáním

- A. Formulářová podání v zákoně o správě daní a poplatků
- B. Formulářová podání v daňovém řádu



A. Zákon o správě daní a poplatků

- § 21 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků
 - „*Stanoví-li tak [...] zákon, podávají daňové subjekty o své daňové povinnosti příslušnému správci daně přiznání, hlášení a vyúčtování na předepsaných tiskopisech.*“
- § 33 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků
 - „*Registrace nebo oznámení podle tohoto zákona se správci daně předkládá na tiskopise vydaném ministerstvem. Ministerstvo může rozšířit údaje požadované při registraci na registračním tiskopisu, půjde-li o údaje nezbytné pro řádnou správu jednotlivých daní.*“



A. Zákon o správě daní a poplatků

- § 40 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků
 - „Daňové přiznání nebo hlášení lze účinně podat jen na tiskopise vydaném ministerstvem nebo na počítačových sestavách, které mají údaje, obsah i uspořádání údajů zcela totožné s tiskopisem vydaným ministerstvem.“



B. Daňový řád

- § 72 odst. 1 až 3 daňového řádu
 - „(1) Příhlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení lze podat jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem.
 - (2) V tiskopisech a v nich vyznačených přílohách, které jsou součástí podání, lze požadovat pouze údaje nezbytné pro správu daní.
 - (3) Podání podle odstavce 1 lze učinit i datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně odeslanou způsobem uvedeným v § 71 odst. 1 nebo 3.“



B. Daňový řád

- Důvodová zpráva
 - Pro některá podání (označovaná též jako tzv. formulářová podání) stanoví odstavec 1 obligatorní formu tiskopisu vydaného Ministerstvem financí. Není-li tato forma dodržena, je správce daně povinen absenci tiskopisu posoudit jako vadu podání.
 - nároky na obsah či rozsah možných požadavků vůči daňovému subjektu, jsou ve výše uvedených tiskopisech limitovány pouze na sdělení takových údajů, které jsou nutné pro správu daní



B. Daňový řád

- § 135 odst. 2 daňového řádu
 - Daňový subjekt je povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně.
- Důvodová zpráva
 - (daňový subjekt) má povinnost si svou daň sám vypočítat a vyčíslit, a tento výsledek spolu s dalšími potřebnými údaji, které vyplývají z jednotlivých daňových zákonů a které jsou předvídaný v jednotlivých tiskopisech, uvede v příslušném řádném daňovém tvrzení.



2. Kontrolní hlášení a jeho formulář

- A. Kontrolní hlášení
- B. Formulář ke kontrolnímu hlášení



A. Kontrolní hlášení

- § 101c až 101i zákona o DPH
- povinnost plátce měsíčně/čtvrtletně podat kontrolní hlášení
 - uskutečnění či přijetí zdanitelného plnění
- pouze elektronicky na elektronickou adresu podatelny správce daně
- pokuta za nepodání
 - diference (1 000 až 500 000 Kč)



B. Formulář ke kontrolnímu hlášení

- Znění do 30. dubna 2016
- § 101d odst. 1 a 2 zákona o DPH
 - „(1) V kontrolním hlášení je plátce povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daně.“
 - „(2) Kontrolní hlášení lze podat pouze elektronicky na elektronickou adresu podatelny zveřejněnou správcem daně ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně způsobem umožňujícím dálkový přístup.“

11



B. Formulář ke kontrolnímu hlášení

- Znění od 1. května 2016
- § 101d odst. 1 zákona o DPH
 - „(1) V kontrolním hlášení je plátce povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daně.“
- § 101a odst. 1 písm. b) a odst. 3 zákona o DPH
 - „Plátce je povinen podat elektronicky kontrolní hlášení...“
 - „... lze učinit elektronicky pouze datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně...“

12



3. Nález ÚS kontrolní hlášení

- A. Důvody napadení u Ústavního soudu
- B. Rozhodnutí Ústavního soudu



A. Důvody napadení u ÚS

- právní úprava napadena u Ústavního soudu
 - skupina senátorů
 - argumenty
 - porušení ochrany soukromí (čl. 10 odst. 3 Listiny)
 - nedůvodné zatížení malých stejně jako velkých plátců
 - obsah kontrolního hlášení je určován formulářem správce daně
 - protiústavnost sankcí vznikajících ze zákona



B. Rozhodnutí Ústavního soudu

- nálezn sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ze dne 6. prosince 2016 (40/2017 Sb.)
- návrh zamítnut
 - právo na soukromí
 - test proporcionality (3 kritéria)
 - posouzení způsobilosti naplnění účelu
 - posouzení potřeby (nejšetnější prostředek)
 - posouzení přiměřenosti (porovnání pozitiv a negativ)



B. Rozhodnutí Ústavního soudu

- zrušení povinnosti uvádět v kontrolním hlášení předepsané údaje potřebné pro správu daně dnem 31. prosince 2017 (§ 101d odst. 1 zákona o DPH)



B. Rozhodnutí Ústavního soudu

- důvody pro zrušení § 101d odst. 1 zákona o DPH
 - zákon musí blíže vymezit alespoň okruh údajů, které musí plátce sdělovat
 - to nevylučuje případné zákonné zmocnění ke stanovení jednotlivých údajů Ministerstvem financí
 - musí se tak stát formou právního předpisu (požadavek předvídatelnosti)
 - otázka možnosti budoucí abstraktní kontroly ústavnosti, která je v případě pouhého formuláře vyloučena
 - „*podle názoru Ústavního soudu je důvodem pro zrušení předmětného ustanovení spíše obava z jeho možného budoucího zneužití*“

17



4. Řešení pro formulář kontr. hlášení

- zrušení až dnem 31. prosince 2017
- možnost úpravy legislativní změnou
 - obsah změny?
 - časové hledisko!
- v případě neprovedení legislativní změny
 - § 72 daňového řádu?!

18



5. Řešení obecně pro form. podání

- Jak upravit formulářová podání do budoucna?
- Jakým způsobem potřebné údaje vymežit?
- Kde stanovit údaje?

19



5. Řešení obecně pro form. podání

Řešení	Zmocnění zákon	Údaje zákon	Údaje prováděcí předpis	Formulář
1	x	x	x	x
2	x	x	x	-
3	x	-	x	x
4	x	-	x	-
5	-	x	-	-
6	-	x	-	x

20



UNIVERZITA KARLOVA
Právnická fakulta

Děkuji za pozornost



e-mail: bohac@prf.cuni.cz

web: www.radimbohac.cz

tel.: +420221005530



12. dubna 2017



doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.
katedra finančního práva a
finanční vědy



21

Pl.ÚS 32/15 ze dne 6. 12. 2016
40/2017 Sb.

Kontrolní hlášení v zákoně o dani z přidané hodnoty

**Česká republika
NÁLEZ
Ústavního soudu
Jménem republiky**

Ústavní soud rozhodl pod sp. zn. Pl. ÚS 32/15 dne 6. prosince 2016 v plénu složeném z předsedy soudu Pavla Rychetského a soudců a soudkyň Ludvíka Davida, Jaroslava Fenyka, Josefa Fialy, Jana Filipa, Jaromíra Jirsy, Tomáše Lichovníka (soudce zpravodaj), 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., 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, takto:

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 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., se ruší dnem 31. 12. 2017.

III. Ustanovení § 101g odst. 5 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., se ruší.

IV. Ve zbývajících částech se návrh zamítá.

Odůvodnění

I.

Rekapitulace návrhu a argumentace navrhovatelů

(...)

II.

Vyjádření účastníků řízení

(...)

III.

Vyjádření vedlejšího účastníka řízení

(...)

IV.

Replika navrhovatelů

(...)

V.

Vyjádření veřejného ochránce práv

(…)

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. Nenařízení ústního jednání odůvodňuje i skutečnost, že Ústavní soud nepovažuje za potřebné provádět jakékoli dokazování. Ani účastníci řízení, ani vedlejší účastník řízení přitom 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 č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu]. Zároveň neshledává žádný z důvodů nepřipustnosti 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., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o evidenci tržeb, byl zrušen druhý odstavec § 101d zákona o dani z přidané hodnoty (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., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona, bylo do ustanovení § 101g odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty 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 č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, protože Ústavní soud výrokem pod bodem I řízení o návrhu na zrušení ustanovení § 101d odst. 2 a § 101g odst. 3 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, 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 názorem na aplikaci § 67 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, vyjádřeným např. v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 15/01 ze dne 31. 10. 2001 (N 164/24 SbNU 201; 424/2001 Sb.). 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 č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, o zastavení řízení dopadalo (viz část VII/c citovaného nálezu). V nynějším případě však jde o situaci opačnou, a Ústavní soud tudíž k částečnému zastavení řízení přistoupil i zde.

39. Ve zbývajících částech 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 č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění zákona č. 48/2002 Sb., 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 námítky.

IX.

Dikce napadených zákonných ustanovení

41. Ustanovení § 100 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zní:

„(1) 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., 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 daň 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, zní:

„§ 101g

Postup při nesplnění povinnosti 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 doručenu 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., zní:

„§ 101h

Následky za porušení povinnosti 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., 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 (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 citovaného 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 (N 89/53 SbNU 125; 181/2009 Sb.), „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 (N 52/60 SbNU 625; 94/2011 Sb.) 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 tak možný jen skrze imperativní 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 (cíle) 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 nejšetnější. 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 obstojí 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., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, (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 vyplacených 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 členek řetězce neodvedl. Právě okamžitá identifikace organizovaných spojení umožňuje správci daně zablokovat neoprávněná odčerpání finančních prostředků, resp. jejich blokáci 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 jsou však některé články spojení již nesoučinné a finanční prostředky jsou odčerpány mimo dispozici správce daně. Za tím účelem napadené ustanovení § 101d odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., stanoví, že v kontrolním hlášení je plátcem povinen uvést předepsané údaje potřebné pro správu daně.

60. Podle ustanovení § 1 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, 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 periodicitu hlášení (srov. § 101e zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb.) a rozsah požadovaných údajů (vzpomínaný § 101d odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty) 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 nepřisluší 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 nejšetnější, tj. jestli jde de facto o nejšetnější 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 svých 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 plátcí 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 navrhovatelé zpochybnovaná 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 vyvíjejí 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 obstojí 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb. Jak již bylo řečeno, Ústavní soud hodnotí úpravu kontrolního hlášení nejprve jako celek. Podle ustanovení § 9 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, 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 reflektují i ustanovení § 11 odst. 1 písm. b) a c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, 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 č. 280/2009 Sb., daňový řád), 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.financisprava.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 rámec 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 navrhovateli 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., navrhovatelé vnesli námitku porušení zásady výhrady zákona pro ukládání povinností. Navrhovateli 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 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 458/2011 Sb., 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 plátcí 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 plátcí. Naproti tomu kontrolní hlášení musí plátcí podávat bez vyzvání a uvádět v něm údaje dle aktuální podoby formuláře. Tento formulář tak získává podobu jakéhosi podzákoného 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 navrhovateli, 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 plátcí 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 vymežit alespoň okruh údajů, které musí plátce sdělovat. To nevylučuje 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 a čl. 4 odst. 1 Listiny Ústavní soud dle ustanovení § 70 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění zákona č. 48/2002 Sb., zrušil zmíněné ustanovení § 101d odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb.

71. Účinky zrušení posledně zmíněného ustanovení Ústavní soud stanovil až na 31. 12. 2017 (§ 70 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění zákona č. 48/2002 Sb.), 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., 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 zákona o dani z přidané hodnoty 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, ve znění pozdějších předpisů). Pro případ, že plátce nemá zpřístupněnu datovou schránku a nesdělil dosud správci daně svou elektronickou adresu, se použije obecná úprava doručování dle ustanovení § 42 až 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 a autorizované konverzi dokumentů 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 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád).

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 potenciálně 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., a to s účinností dnem vyhlášení nálezu ve Sbírce zákonů (§ 70 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění zákona č. 48/2002 Sb.).

74. Stranou pozornosti pak nezůstala ani námitka navrhovatelů týkající se ochrany správcem daně shromažďovaných osobních a jiných údajů. V daňovém řádu je otázce ochrany a poskytování informací věnována celá hlava čtvrtá části druhé, 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 povinností 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 ustanovení § 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, nazvané „Ochrana důvěrnosti majetkových poměrů“, dle něhož platí, že „informace o majetkových poměrech osoby, která není povinným subjektem, získané na základě zákonů o daních, poplatech, 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 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád; shodně i § 25 dříve platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů), kterou Ústavní soud v minulosti shledal přísnou (srov. usnesení sp. zn. IV. ÚS 369/01 ze dne 21. 2. 2002; dostupné na <http://nalus.usoud.cz>). Konečně nelze přehlédnout ani trestněprávní rozměr ochrany správcem daně shromažďovaných údajů. Trestní zákoník ve svém ustanovení § 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, excus 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 obstojí.

77. Ohledně navrhovatelů 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 dani 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 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., 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 plátcem, 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 povinností související s kontrolním hlášením závažně ztěžuje nebo maří správu daní. Z koncepce těchto peněžitých sankcí však vyplývá, že jejich uložení předchází jiné deliktární jednání plátce či nedostatky v plnění jeho povinností. Navíc se na tyto sankce vztahuje ustanovení § 101h odst. 6 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., dle kterého při stanovení výše těchto pokut dbá správce daně na to, aby pokuta nebyla v hrubém poměru 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 předvidá možnost jejich moderace při zvážení všech okolností vytýkaného porušení povinnosti ze strany plátce správcem daně. Ústavní soud proto nedospěl k závěru o neústavnosti sankčního mechanismu upraveného ustanovením § 101h zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb.

78. S ohledem na zrušení ustanovení § 101d odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb., 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb. Proti tomuto rozhodnutí je ovšem přípustné odvolání, byť nemá odkladný účinek. Případné negativní rozhodnutí odvolacího správního orgánu o uložené pokutě lze dále rozporovat cestou žaloby ve správním soudnictví, neboť soudní přezkum není zákonem vyloučen. Navrhovatelé tuto cestu v replice zavrhnou, neboť 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 č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění zákona č. 360/2014 Sb.) 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 navrhovatelů uváděných základních práv. Ústavní soud proto podle ustanovení § 70 odst. 2 zákona č. 182/1993 Sb., 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 č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu, ve znění zákona č. 48/2002 Sb., 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.

Předseda Ústavního soudu:
JUDr. Rychetský v. r.