

Stanovisko Ministerstva financí k podnětu České advokátní komory ke změně zákona o dani z přidané hodnoty v souvislosti s podáváním kontrolních hlášení a povinností mlčenlivosti

Ministerstvo financí obdrželo návrh České advokátní komory na změnu zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), ze dne 21. dubna 2016.

V tomto podnětu ke změně zákona o dani z přidané hodnoty se navrhuje doplnit do ustanovení § 101d odst. 1 větu, na základě které by bylo umožněno plátcům v kontrolním hlášení „*uvádět v souhrnné podobě ta plnění, která jsou předmětem daně a se kterými je spojena povinnost mlčenlivosti, aniž by označil plátce, který přijal či poskytl plnění, a předmět plnění*“. Návrh vychází především z předpokladu, že zavedená povinnost podávat kontrolní hlášení ve smyslu ustanovení § 101c a násl. zákona o dani z přidané hodnoty je ve střetu s jinou právní normou stanovící povinnost mlčenlivosti, např. s ustanovením § 21 zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o advokacii“). Jinými slovy Česká advokátní komora tvrdí, že advokáti a další osoby se státem uloženou či uznanou povinností mlčenlivosti podáním kontrolního hlášení svoji mlčenlivost poruší.

Ministerstvo financí s výše uvedeným tvrzením České advokátní komory, že dochází ke střetu dvou povinností stanovených adresátovi právní normy dvěma různými zákony stejné právní síly, nesouhlasí. Důvody nesouhlasu jsou uvedeny níže, a to při vědomí toho, že Ministerstvo financí není nadáno pravomocí autoritativně vykládat právní předpisy. Tato pravomoc náleží soudům, a to pouze v konkrétních případech.

I. Zavedením kontrolního hlášení nedošlo k rozšíření údajů, které mohou být správcem daně získávány

Základním cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady - viz § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). 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 konečném důsledku daň zjistit a stanovit, eventuálně zabezpečit její úhradu.

Získávání údajů od jiných subjektů může správce daně provádět jednak (i) plošně, anebo (ii) jednotlivým sběrem (*ad hoc*). K plošnému sběru informací dochází na základě plnění povinnosti tvrzení ze strany daňových subjektů, zpravidla formou periodicky opakovaného podávání formulářových podání (daňové přiznání, hlášení, vyúčtování atd.). K *ad hoc* sběru dat pak dochází zejména v rámci kontrolních postupů (daňová kontrola, postup k odstranění pochybností) a v rámci vyhledávací činnosti (místní šetření), která může mít i plošné zacílení (využívání dat z veřejných registrů). Oba tyto způsoby představují plnohodnotné alternativy sběru údajů, pokud se pohybují v mezích zákonných mantinelů.

Základním mantinelem, který stanoví zákon, je možnost vyžadovat toliko údaje potřebné pro správu daní. Tato pravomoc (a zároveň omezení) je v obecné rovině zakotvena v daňovém řádu – viz § 9 odst. 3, § 72 odst. 2, § 78 odst. 1, § 79 odst. 1, § 81 odst. 2, § 85 odst. 1, § 89 odst. 1, § 92 odst. 4, § 93

odst. 1, § 97 odst. 2, § 126 a § 135 odst. 2. K její konkretizaci pak dochází buďto *ad hoc* činností správce daně (např. realizace kontrolního postupu, vydání výzvy, provádění vyhledávací činnosti), anebo prostřednictvím parametrů stanovených v příslušném formuláři na základě zmocnění daného v § 72 odst. 2 daňového řádu. Pokud by v prvním či druhém z uvedených případů byly vyžadovány údaje, které nenaplní test potřebnosti pro správu daní, jednalo by se o nezákonný stav, proti němuž by bylo možné brojit příslušnými prostředky ochrany (včetně soudního přezkumu).

Institut kontrolního hlášení byl zaveden jako nástroj plošného sběru dat k naplnění základního cíle správy daní, který má nadto umožnit správci daně daleko efektivněji spravovat a kontrolovat dodržování všech daňových povinností souvisejících s daní z přidané hodnoty. Údaje požadované v kontrolním hlášení naplňují test potřebnosti pro správu daní a legitimita i legalita postupu jejich získávání je nesporná. Navíc se nikterak nevymyká běžnému standardu používanému u jiných formulářových podání (typicky daňových přiznání).

Jak plyne z výše uvedeného, zavedením kontrolního hlášení *de iure* nedošlo k rozšíření údajů, které je možné vyžadovat při správě daní. K rozšíření vyžadovaných údajů navíc nedošlo ani *de facto*, neboť údaje uváděné v kontrolním hlášení musel před jeho zavedením každý plátcе vést v rámci tzv. evidence pro účely daně z přidané hodnoty (viz § 100 zákona o dani z přidané hodnoty) a které si mohl správce daně opatřit např. prostřednictvím *ad hoc* postupů. Nově je zavedena pouze procesní povinnost spojená s nutností data sdělovat formou kontrolního hlášení. Jinými slovy, změnil se pouze způsob, jakým jsou správci daně data sdělována.

K tomuto je nutno dodat, že rozsah údajů, které správce daně získává prostřednictvím kontrolního hlášení, je dopředu znám. To plyne z konstrukce kontrolního hlášení, kdy je obecně formulovaná zákonná povinnost konkretizována formulářem, který předem vymezení obsah sdělovaných údajů. Takový model umožňuje daňovému subjektu využít softwarovou podporu pro zpracovávání požadovaných údajů. Naproti tomu *ad hoc* nástroje pro sběr dat (jako je daňová kontrola či postup k odstranění pochybností), mohou zacílit na širší okruh údajů a pro daňový subjekt, který je podroben kontrolnímu postupu, tak tento sběr představuje náročnější a předem neodhadnutelný proces.

II. V případě kontrolního hlášení a povinnosti mlčenlivosti nelze hovořit o kolizi dvou právních norem

S tvrzením České advokátní komory, že v případě kontrolních hlášení a povinnosti mlčenlivosti dochází aplikováním jedné právní normy k porušení druhé právní normy, se nelze ztotožnit, a to z následujících důvodů.

V kontrolním hlášení nejsou požadovány žádné údaje, které by měly vypovídající hodnotu o povaze věci. V kontrolním hlášení se uvádí daňové identifikační číslo odběratele, event. číslo daňového dokladu, datum povinnosti přiznat daň, základ daně a výše daně. Z těchto údajů nelze vyvodit, jakou právní službu advokát svému klientovi poskytl, resp. povahu této služby. Z povahy věci tak nenastává střet mezi povinností mlčenlivosti a povinností podávat kontrolní hlášení.

Jak již bylo uvedeno výše, právní norma ukládající povinnost sdělovat údaje potřebné pro správu daní není nová, ale existovala již před zavedením institutu kontrolního hlášení. Pokud by bylo tvrzení České advokátní komory pravdivé, musela by zde kolize existovat již dříve. To, že tomu tak není, je potvrzeno i dlouholetou praxí.

Na povinnost mlčenlivosti, jak již judikoval Ústavní soud České republiky, „nelze nahlížet jako na výsadu, která by měla založit vynětí z obecně platného a závazného právního řádu, ale jde

o povinnost uloženou advokátovi v zájmu jeho klientů a pro jejich ochranu“ (viz nálezn ÚS zde dne 28. srpna 2009, sp. zn. II. ÚS 2894/08). Tedy nemůžn sloužit jako ochrana před plněním daňových povinností; takový stav by založil ústavní nerovnost.

S ohledem na výše uvedené nelze povinnost mlčenlivosti vykládat extenzivně. Mlčenlivost neslouží k obcházení daňových povinností, ale je zakotvena k ochraně zájmů klienta. Extenzivním výkladem povinnosti mlčenlivosti by bylo dosaženo výhody pro advokáta prostřednictvím neplnění daňových povinností, které jsou uloženy jemu jakožto daňovému subjektu, a nikoli ochrany zájmů klienta, které jsou mlčenlivostí chráněny.

Smyslem a účelem zavedení povinností mlčenlivosti je, aby advokát nedával při plnění daňových povinností nic navíc, tedy neposkytoval informace o skutečnostech, o nichž se dozvěděl v souvislosti s poskytováním právních služeb. K tomu je možné odkázat na čl. 3a Usnesení představenstva České advokátní komory č. 9/1999 Věstníku, kterým se stanoví některé podrobnosti o dokumentaci advokáta vedené při poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „Věstník“), jímž je advokátům uložena povinnost *„vést účetní a daňové doklady bez zbytečné specifikace úkonů právních služeb poskytovaných klientům, z nichž by byl patrný obsah právní pomoci, tak, aby v případě daňové kontroly, prováděné u advokáta jako daňového subjektu podle právního předpisu, nemohlo dojít ke střetu mezi obsahem účetního nebo daňového dokladu se zákonem advokátovi uloženou povinností mlčenlivosti“*. Advokát je tedy povinen vést své účetní a daňové doklady v podobě, která se nedostane do kolize s povinností mlčenlivosti (u faktur vydaných je tohoto dosaženo buď odstraněním příloh obsahujících specifikaci právních služeb, či začerněním této specifikace na samotných fakturách).

Tento závěr explicitně potvrzuje i textace zákona o advokacii a dále také tzv. stavovské předpisy. Analogicky se dané použije i na jiné profese jako například na daňové poradce, exekutory, insolvenční správce.

III. Tvrzení, že dochází k porušování mlčenlivosti v důsledku plnění daňových povinností, nelze akceptovat

Tvrzení, že dochází k porušování mlčenlivosti v důsledku plnění daňových povinností, tak s ohledem na výše zmíněné nelze akceptovat. K povinnosti mlčenlivosti advokáta v souvislosti s daňovými povinnostmi je dále možno odkázat na ustanovení § 21 odst. 5 zákona o advokacii, který výslovně říká, že *„povinností mlčenlivosti advokáta nejsou dotčeny jeho povinnosti jako daňového subjektu stanovené zvláštními předpisy o správě daní a poplatků (tedy daňovým řádem); i v tomto případě je však advokát povinen zachovávat mlčenlivost o povaze věci, ve které právní služby poskytl nebo poskytuje“*. Jedná se tedy o prolomení mlčenlivosti v případě povinností daných jak daňovým řádem, tak i jinými daňovými zákony (k tomu např. usnesení Ústavního soudu, II. ÚS 189/01, ze dne 24. 4. 2001).

Bez ohledu na toto explicitní zakotvení v zákoně advokacii je třeba závěr o neexistenci kolize dvou právních norem z důvodů uvedených výše vztáhnout i na ostatní profese, které jsou zatíženy povinností mlčenlivosti (např. daňové poradce). Obdobný vztah mezi § 21 odst. 5 zákona o advokacii a zákonem o daňovém poradenství je potvrzen i usnesením Ústavního soudu České Republiky, II. ÚS 189/01, ze dne 24. 4. 2001. *„Postavení daňového poradce při výkonu daňového poradenství je obdobné a srovnatelné s postavením advokáta při poskytování právní pomoci podle zákona č. 85/1996 Sb., o advokacii, ve znění pozdějších předpisů. Zákon č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky, jakož i zákon č. 85/1996 Sb. upravují, a to v podstatě*

shodně, povinnost mlčenlivosti. Podle § 6 odst. 8 zákona č. 523/1992 Sb. jsou daňový poradce, jeho pracovník nebo zástupce, jakož i osoba, která pozbyla oprávnění k výkonu daňového poradenství povinni zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděli v souvislosti s výkonem daňového poradenství. Podle § 21 odst. 1 zákona č. 85/1996 Sb. je advokát povinen zachovávat mlčenlivost o všech skutečnostech, o nichž se dozvěděl v souvislosti s poskytováním právních služeb. V § 21 odst. 5 zákona č. 85/1996 Sb. se pak uvádí, že povinností mlčenlivosti advokáta nejsou dotčeny povinnosti stanovené zvláštními předpisy o správě daní a poplatků; i v tomto případě je však advokát povinen zachovávat mlčenlivost o totožnosti klienta, jakož i o povaze věci, ve které právní služby poskytl nebo poskytuje. Takovou povinností je povinnost součinnosti se správcem daně podle § 34 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. To je možné analogicky vztáhnout i na postavení daňového poradce.“

Přestože výše zmíněné usnesení Ústavního soudu hovoří o povinnosti zachovávat mlčenlivost o totožnosti klienta, nelze tuto část usnesení aplikovat, neboť daný výklad zákona o advokacii vycházel ze znění účinného do 30. dubna 2004. Jak již bylo výše uvedeno, současné znění § 21 odst. 5 zákona o advokacii již slova „o totožnosti klienta“ nezahrnuje, tudíž je zřejmé, že se na „totožnost klienta“ povinnost mlčenlivosti nevztahuje.

IV. Tvrzení ohledně porušování mlčenlivosti odporuje i dosavadní praxi

Tvrzení České advokátní komory ohledně porušování mlčenlivosti by ve svém důsledku znamenalo, že s ohledem na aplikační praxi před zavedením institutu kontrolního hlášení, tak i po jeho zavedení, všichni, kteří řádně plnili své daňové povinnosti, porušovali zákonem uloženou povinnost mlčenlivosti.

Níže uvádíme statistiku podaných kontrolních hlášení za období leden, únor a první čtvrtletí roku 2016. Z údajů vyplývá, že naprostá většina advokátů i daňových poradců si splnila svoji povinnost podat kontrolní hlášení a, bylo-li by tvrzení České advokátní komory pravdivé, tak by tím porušila povinnost mlčenlivosti.

Tabulka 1: Statistika kontrolních hlášení podaných advokáty za období leden, únor a první čtvrtletí roku 2016

Advokáti			
	leden 2016	únor 2016	březen 2016 + 1Q/2016
Celkem	9 837	9 837	9 837
- z toho plátcí	1 582	1 612	5 764
Podáno kontrolní hlášení plátcí	1 442	1 469	5 309
Nepodáno kontrolní hlášení plátcí	140	143	455
- nepodáno = nulové daňové přiznání → nebyla povinnost podat KH	139	143	452
- nepodáno = nenulové daňové přiznání → povinnost podat KH	1	0	3

Zdroj: Generální finanční ředitelství

Tabulka 2: Statistika kontrolních hlášení podaných daňovými poradci za období leden, únor a první čtvrtletí roku 2016

Daňoví poradci			
	leden 2016	únor 2016	březen 2016 + 1Q/2016
Celkem	5 374	5 374	5 374
- z toho plátcí	1 025	1 027	2 485
Podáno kontrolní hlášení plátcí	994	981	2 384
Nepodáno kontrolní hlášení plátcí	31	46	101
- nepodáno = nulové daňové přiznání → nebyla povinnost podat KH	31	45	98
- nepodáno = nenulové daňové přiznání → povinnost podat KH	0	1	3

Zdroj: Generální finanční ředitelství

V neposlední řadě je třeba uvést, že toto tvrzení České advokátní komory nekoresponduje s jejím postojem stanoveným ve Věstníku (viz výše).

V. Výklad snažící se vzbudit dojem střetu dvou právních norem a docílit stavu, kdy by advokáti nesdělovali údaje v kontrolním hlášení, je v konečném důsledku kontraproduktivní pro jejich klienty, tj. osoby, které má mlčenlivost chránit

K úpravě zákona o dani z přidané hodnoty navrhované Českou advokátní komorou je třeba uvést, že se vztahuje pouze na osoby, které mají povinnost zachovávat mlčenlivost, nikoli na klienty advokátů či daňových poradců. Ti budou muset i nadále v kontrolních hlášeních uvádět příslušné údaje jako doposud. Pokud by se tato úprava přijala, tak v rámci párování nenaleznou služby, které klientům poskytují advokáti nebo daňoví poradci, svůj protějšek a mohou tak vykazovat větší rizikovitost a na klienty tak upozorňovat, čímž by byl docílen naprosto opačný efekt, než který je klienty, jakožto osoby chráněné povinností mlčenlivosti, požadován.

VI. K návrhu na změnu zákona o dani z přidané hodnoty

Českou advokátní komorou zaslaný návrh na úpravu zákona o dani z přidané hodnoty je třeba odmítnout. Kromě toho, že navržený text nelze jednoznačně vyložit (např. není zřejmé, jakým způsobem a co by se vykazovalo v souhrnné podobě), navrhovaná úprava by nadto znamenala pouze parciální úpravu pro oblast kontrolních hlášení. Byla-li by tato úprava přijata, bylo by třeba se s využitím argumentu *a contrario* tázat, proč daná úprava není obsažena v jiných právních předpisech a co to v konečném důsledku znamená. Omezení na uvádění údajů v souhrnné podobě by se tedy vztahovalo pouze na údaje získávané prostřednictvím kontrolního hlášení, avšak i nadále by byla zachována povinnost příslušné údaje vést v rámci evidence pro účely daně z přidané hodnoty a tyto údaje by si správce daně mohl opatřit např. prostřednictvím daňové kontroly. Pokud je však cíl daňové kontroly i kontrolního hlášení totožný, tedy získání údajů pro správné zjištění a stanovení daně, není zřejmé, proč by pouze jeden způsob získávání údajů měl být oproti jinému způsobu znevýhodněn. Přijetí úpravy v navrhovaném znění by navíc bylo v rozporu se smyslem podávání kontrolního hlášení, jímž je umožnit správci daně získat informace o vybraných transakcích realizovaných plátcí a ve spojení s dalšími údaji identifikovat riziková sdružení osob (řetězce, karusely) a předejít tak situacím, kdy si odběratel (plátcé daně) uplatní nárok na odpočet daně, zatímco jeho dodavatel (odběratel) tuto daň ve svém přiznání k dani z přidané hodnoty nepřizná, neboť by znemožnilo provádění takovéto automatizované kontroly „v první linii“ v daných případech.

VII. Závěr

Z výše uvedených důvodů nelze souhlasit s návrhem České advokátní komory na úpravu institutu kontrolního hlášení.