

Návrh vyjádření vlády k návrhu skupiny senátorů na zrušení některých ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty zavádějící kontrolní hlášení plátců DPH

Na základě žádosti ministra pro lidská práva, rovné příležitosti a legislativu a předsedy Legislativní rady vlády o vyjádření k návrhu skupiny senátorů na zrušení některých ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o dani z přidané hodnoty“), zavádějící kontrolní hlášení, která byla ministru financí doručena dne 10. února 2016, předkládá ministr financí následující stanovisko jako podklad pro vyjádření vlády.

Skupina senátorů se domáhá zrušení slov „nebo kontrolního hlášení“ v § 100 odst. 1 a ustanovení § 101c-101i zákona o dani z přidané hodnoty, která zavádí povinnost podávat kontrolní hlášení. Důvodem je dle názoru navrhovatelů rozpor s čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy a čl. 2 odst. 3, čl. 4 odst. 1, 2 a 4, čl. 10 odst. 3, čl. 11 a hlavou pátou Listiny základních práv a svobod. Navrhovatel neústavnost opírá i o rozpor s ústavní úpravou zaručující základní práva, neboť ústavní úprava základních práv vytváří povinnost zákonodárce nepřijímat zákon, který by ústavně zaručená základní práva ohrožoval a omezoval.

Vláda názor skupiny senátorů nesdílí, a to z následujících důvodů.

I. Rozpor s čl. 2 odst. 3 Ústavy, čl. 4 odst. 1, 2 a 4 Listiny - kontrolní hlášení a ochrana soukromí

[1] Navrhovatel spatřuje neústavnost předmětného normativního textu mimo jiné v tom, že umožňuje správci daně získávat důvěrné informace osobní a citlivé povahy, přičemž přesný okruh těchto údajů není dopředu ze zákonného textu znám. Vláda nesdílí postoj navrhovatele z hlediska hodnocení konstrukce použité v předmětných ustanoveních. Považuje ji nejen za ústavní, ale také správnou a racionální. Tím spíše, že se jedná o konstrukci běžnou a dlouhodobě používanou napříč daňovými zákony. Následuje podrobnější zdůvodnění pro tento postoj.

[2] Veškerá činnost správce daně je z formálního hlediska limitována zákonem. Zásada zákonnosti vyplývající z ústavního pořádku je explicitně zdůrazněna jakožto první (a základní) ze zásad správy daní uvedená v § 5 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Z materiálního hlediska je činnost správce daně limitována základním cílem správy daní – tj. správným zjištěním a stanovením daní a zabezpečením jejich úhrady (viz § 1 odst. 2 daňového řádu). 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 (blíže k problematice osobních údajů viz níže).

[3] Zákon na jedné straně stanoví velmi široký okruh údajů, které správce daně může získat a využít (což je dáno zejména skutečností, že daňové povinnosti zpravidla vyvěrají z vysoce komplexních jevů ve společnosti a ze samotné podstaty existence a činnosti daňových subjektů). Na druhé straně se nejedná o bezbřehý okruh údajů, jehož hranice nejsou přezkoumatelným způsobem

uchopitelné. Správa daní vždy představuje konkrétní úkol, který je jasně definovatelný jak věcně, tak kompetenčně. Vždy se tak bude mimo jiné jednat o úkol vykonávaný v rámci zákonné působnosti konkrétního orgánu veřejné moci (správce daně), přičemž takový úkol vždy provádí konkrétní úřední osoba či osoby, které jsou k jeho provádění oprávněny. Korektivem pro uchopení těchto úkolů jsou jednak explicitní zákonná pravomoc, ze které ten který úkol vyvěrá, jednak obecné limity dané především základním cílem správy daní, který představuje pro správce daně pozitivní vymezení jeho působnosti – tj. správce daně smí vykonávat to, co mu umožní zákon pro naplnění základního cíle správy daní, a zároveň negativní vymezení – správce daně nesmí vykonávat to, co je již nad rámec základního cíle správy daní. Správce daně při výkonu své působnosti musí vycházet z dalších základních zásad správy daní (viz § 5 až 9 daňového řádu – zejména zásady zdrženlivosti, přiměřenosti, enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, rovnosti, hospodárnosti a legitimního očekávání).

[4] Obecně platí, že správce daně získává informace dvojím způsobem: (i) svou vlastní činností, nebo (ii) od jiného subjektu. Jiným subjektem může být buď daňový subjekt, nebo osoba zúčastněná na správě daní, kterou je nutné rozumět i jiný orgán veřejné moci. Informace z vlastní činnosti správce daně získává v rámci vyhledávací činnosti (viz § 78 daňového řádu). Správce daně může vést vyhledávací činnost, a to před i v průběhu samotného daňového řízení, přičemž na základě této vyhledávací činnosti může mimo jiné zjišťovat nezbytné údaje, shromažďovat informace atd. (viz také § 11 písm. b) daňového řádu). V rámci výkonu této pravomoci daňový řád umožňuje provádět další konkrétní postupy, na jejichž základě si správce daně opatřuje nezbytné informace – jedná se například o možnost vyžadovat informace od jiných subjektů (viz § 57 a násl. daňového řádu), provedení místního šetření (viz § 80 a násl. daňového řádu), opatření vysvětlení (viz § 79 daňového řádu), provedení daňové kontroly (viz § 85 a násl. daňového řádu) či postupu k odstranění pochybností (viz § 89 a násl. daňového řádu). Účelem těchto postupů je v obecné rovině právě získání informací nezbytných k naplnění základního cíle správy daní. Pomyslný mantinel pro rozsah, ve kterém lze informace u těchto postupů požadovat, představuje výše zmíněný test potřeby pro správu daní. Jeho překročení by znamenalo vybočení z pravomoci správce daně, tedy jednání *ultra vires*.

[5] Získávání údajů od jiných subjektů může správce daně technicky vzato provádět buď (i) jednotlivým sběrem (*ad hoc*), nebo (ii) plošně. Oba tyto způsoby představují plnohodnotné alternativy sběru údajů, pokud se pohybují v mezích zákonných mantinelů. Je logické, že například v případě výše uvedených formalizovaných postupů (jako je daňová kontrola či postup k odstranění pochybností), které jsou zpravidla navázány na konkrétní daňové řízení, půjde z povahy věci o sběr informací *ad hoc*, s tím, že sběr údajů zde bude zaměřen detailněji, resp. konkrétněji. Při jiných postupech v rámci provádění vyhledávací činnosti má již plošné získávání určitých údajů (např. z registrů veřejné správy) své přirozené místo. Specifické postavení pak má sběr údajů z podání osob zúčastněných na správě daní, který v některých případech nabývá formalizovanou podobu plošného sběru údajů prostřednictvím tzv. formulářových podání (viz dále).

[6] Poskytování údajů ze strany daňových subjektů je 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 založena na tom, že daňové subjekty se správcem daně spolupracují a poskytují mu data potřebná pro správu daní. Pokud

navrhovatel napadá poskytování údajů správci daně, implicitně tak napadá samotnou podstatu správy daní.

[7] Povinnost poskytovat informace správci daně ze strany osob zúčastněných na správě daní (tedy osob a orgánů veřejné moci, které nejsou v postavení daňového subjektu) daňový řád upravuje v § 57 a násl. podle zde uvedených podmínek (*a contrario* se jedná o pravomoc správce daně požadovat poskytnutí informací). Jelikož se v mnoha případech může jednat o citlivá data, je nutné, aby zákon stanovil mantinely a podmínky, které musí být dodrženy k tomu, aby mohly být informace legálním způsobem poskytnuty. Ačkoliv okruh zde uvedených subjektů je značně široký (v obecné rovině se jedná o orgány veřejné moci a osoby, které vedou evidenci osob nebo věcí, které poskytují plnění, jež je předmětem daně, aj.; dále o speciální subjekty, např. zdravotní pojišťovny, banky, provozovatele poštovních služeb apod.), správce daně je v žádostech o poskytování informací materiálně omezen (viz výše). V souladu s § 58 odst. 2 daňového řádu nemusí jít vždy nutně o aktivitu dotčeného subjektu (zdroje informace), neboť je možné na základě dohodnutých procedur využít i automatizované získávání informací. Zákon zde tak explicitně staví na roveň poskytování údajů *ad hoc* na jednotlivou žádost správce daně a poskytování určitých údajů plošně, přičemž volbu mezi těmito režimy v zásadě ponechává na dohodě správce daně a povinného subjektu.

[8] Navrhovatel mimo jiné uvádí, že právní úprava kontrolního hlášení umožní sběr jakýchkoli údajů týkajících se zdanitelných plnění plátců i neplátců daně z přidané hodnoty. Toto tvrzení je nepřesné, neboť právní úprava neumožňuje sběr jakýchkoli údajů, nýbrž pouze údajů nezbytných pro správu daní. Rozsah údajů, které je možné tímto způsobem požadovat, je tak ohraničen stejným způsobem, jako je tomu u řady dalších institutů daňového práva určených ke sběru informací. Ustanovení § 101d odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, resp. § 72 odst. 2 daňového řádu stanoví, že v kontrolním hlášení (resp. v tiskopisech a jejich přílohách obecně) je plátce povinen uvést předepsané údaje, které jsou potřebné pro správu daní. 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.

[9] Možnost pracovat s osobními údaji je ostatně předvídána i v rámci základních zásad správy daní. Výše citované ustanovení § 9 odst. 3 daňového řádu stanoví, že správce daně může shromažďovat osobní údaje, jsou-li potřebné pro správu daní, a to jen v rozsahu, který je nezbytný pro dosažení cíle správy daní. Obecným předpisem, kterým se řídí ochrana osobních údajů, je zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen jako „zákon o ochraně osobních údajů“). Tento zákon se vztahuje na osobní údaje zpracovávané státními orgány, orgány územní samosprávy, jinými orgány veřejné moci, jakož i fyzickými a právnickými osobami (§ 3 odst. 1 zákona o ochraně osobních údajů). Dále se zákon vztahuje na veškeré zpracovávání osobních údajů, ať k němu dochází automatizovaně, nebo jinými prostředky, pokud k jejich zpracování dochází systematicky (§ 3 odst. 2 a 4 zákona o ochraně osobních údajů *a contrario*). Ve vztahu k zákonu o ochraně osobních údajů má daňový řád postavení *lex specialis*. Ochrana osobních údajů shromažďovaných při správě daní je v daňovém řádu řešena velmi komplexně, a to zejména s ohledem na neveřejnost správy daní a s tím spojenou povinností mlčenlivosti (viz níže). 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 správce daně shromažďuje i další údaje (na základě širšího vymezení pravomoci v § 9 odst. 3 daňového řádu), úprava zákona o ochraně osobních údajů se uplatní v plném rozsahu.

[10] Konkrétní pravidla ochrany osobních údajů u správce daně se kromě právní úpravy zákona o ochraně osobních údajů (včetně dozorové působnosti Úřadu na ochranu osobních údajů) řídí též pravidly zákona č. 365/2000 Sb., o informačních systémech veřejné správy a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, a vyhlášky č. 529/2006 Sb., o požadavcích na strukturu a obsah informační koncepce a provozní dokumentace a o požadavcích na řízení bezpečnosti a kvality informačních systémů veřejné správy (vyhláška o dlouhodobém řízení informačních systémů veřejné správy). Prostřednictvím naplnění požadavků těchto předpisů je zejména zajištěno, aby se získanými údaji nakládaly toliko úřední osoby, které vykonávají předmětné úkoly (zejména sledování které osoby a v jakém rozsahu s údaji nakládají). Skutečnost, že daný údaj je potřebný pro výkon dané působnosti (plnění konkrétního úkolu), je přezkoumatelná jednak prostřednictvím příslušného spisu a také prostřednictvím interních postupů správce daně, které podléhají kontrolním mechanismům v souladu s právní úpravou ochrany osobních údajů. Uvedená pravidla pro nakládání s údaji se uplatní v plném rozsahu i v případě údajů získaných prostřednictvím kontrolních hlášení.

[11] Získávání údajů (často citlivého charakteru) je v rámci správy daní možným a standardním postupem. Z aplikační praxe nejsou známy žádné systémové excesy, které by právo na ochranu osobních údajů daňových subjektů porušovaly. Je tomu zejména proto, že správa daní je ovládána zásadou neveřejnosti (viz § 9 odst. 1 daňového řádu). Osoby zúčastněné na správě daní a úřední osoby jsou povinny zachovávat mlčenlivosti o všem, co se v souvislosti se správou daní dozvěděly. Porušení této povinnosti je přestupkem, za který lze uložit pokutu do výše 500 000 Kč (viz § 246 daňového řádu). Zásada neveřejnosti je pro správu daní velmi důležitá, neboť motivuje daňové subjekty ke spolupráci se správcem daně, sdělování skutečností rozhodných pro správné stanovení daně a prokazování všech potřebných skutečností. Výjimky ze zásady mlčenlivosti jsou možné, pokud jsou ospravedlněny jiným důležitým právním zájmem a jsou upraveny zákonem (především daňovým řádem, ale i jinými zákony).

[12] Finanční správa České republiky (dále jen „finanční správa“) dlouhodobě pracuje s daty, které je potřeba chránit před jejich možným zneužitím. Nadto platí, že speciálně pro institut kontrolního hlášení byla z důvodu eliminace možného zneužití údajů finanční správou přijata další opatření, která se odrážejí jak (i) v rovině personální, tak (ii) v rovině technické. V rovině technické se jedná o konstrukci počítačové infrastruktury (speciálně vyčleněného společného zařízení správce daně, do něž má přístup omezený počet pracovníků). Přístupy těchto pracovníků se trvale evidují, resp. pracovníci pracují vždy přihlášení (tj. jakákoliv operace analytických pracovníků s daty se zaznamenává), používá se šifrování. Dále finanční správa přijala i opatření z hlediska stavebních úprav a bezpečnostních opatření ve vztahu k budovám. Analytické pracoviště je koncipováno jako „režimové“, s omezeným přístupem vybraných osob. Vstup osob na pracoviště je dokumentován elektronickým a duplicitně listinným záznamem. V rovině personální finanční správa mj. spojila systemizovaná místa analytických pracovníků s povinností prověrky prováděnou nezávislým orgánem veřejné správy podle zákona č. 412/2005 Sb., o ochraně utajovaných informací a o bezpečnostní způsobilosti, ve znění pozdějších předpisů. K údajům z jednotlivých kontrolních hlášení jako celku má přístup pouze omezený počet analytických pracovníků finanční správy (toto množství se pohybuje v řádu jednotek).

[13] Na základě výše zmíněného nelze v zavedeném institutu kontrolního hlášení spatřovat „neproporcionální zásah do práv vymezených Listinou základních práv a svobod porušující podstatné

náležitosti demokratického právního státu, k nimž lze přiřadit i zásadu proporcionality ve smyslu článku 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod“, jak uvádí navrhovatel. Z formulace zmíněného ustanovení Listiny základních práv a svobod je patrné, že jistá základní práva lze omezit avšak v určitých mezích tak, že vždy musí být šetřeno jejich podstaty a smyslu. Současně omezení nesmí být zneužíváno k jiným účelům, než pro které bylo stanoveno. V případě ústavně aprobovatelných důvodů může být právo plynoucí z čl. 10 odst. 3 Listiny základních práv a svobod – právo na ochranu před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním údajů o své osobě – omezeno při současném zachování principu proporcionality.

[14] 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. Princip proporcionality zajišťuje existenci materiálního (efektivního) obsahu práva na soukromí, když přikazuje, aby v každém jednotlivém případě docházelo jen k takovému omezení základního práva, které je nutné a spravedlivě požadovatelné tak, aby byl ještě naplněn účel omezení.¹ Tedy je potřeba zkoumat, zda jde o omezení vhodné a potřebné (nutné) k tomu, aby byl dosažen aprobovaný cíl, tj. provést test principu proporcionality tak, jak jej dovozuje Ústavní soud. „*Test principu proporcionality se odvíjí ve třech následujících krocích, které je třeba vztáhnout jak na zákon, který omezuje tato základní práva, tak na jeho interpretaci a aplikaci nacházející odraz ve vydání individuálního rozhodnutí: 1. Je sledovaný cíl legitimní? Je sledován a prosazován cíl nezbytný ve svobodné demokratické společnosti? 2. Je dáno racionální spojení mezi cílem a prostředky vybranými k jeho prosazení? 3. Existují alternativní způsoby dosažení cíle, jejichž využití by učinilo zásah do základního práva méně intenzivní, popř. jej zcela vyloučilo?*“ (I. ÚS 453/03). Smyslem a účelem zavedení institutu kontrolního hlášení, jak již bylo vícekrát zmíněno, je zabránit stále sofistikovanějším organizovaným daňovým únikům, díky kterým dochází k neoprávněnému získávání finančních prostředků z veřejných rozpočtů. Je tedy patrné, že je ve veřejném zájmu, aby ke krácení veřejných rozpočtů tímto způsobem nedocházelo, na základě čehož je nutno kontrolní hlášení považovat za nezbytné a plně legitimní. Stejně tak se lze důvodně domnívat, že institut kontrolního hlášení ob stojí i v druhém kroku testu proporcionality. Z rozsáhlé judikatury plyne, že „*omezení základního práva se nesmí vymykat z proporcionálního poměru k významu jím sledovaného cíle, tedy nesmí konkrétního postiženého zatěžovat přehnaně nebo neúnosně*“². Jak již plyne z tohoto vyjádření, povinnost podávat kontrolní hlášení nelze považovat za opatření, které by přehnaně nebo neúnosně zatěžovalo plátce (blíže k tomu viz níže), navíc shromažďování údajů podléhá ochraně osobních údajů, povinnosti mlčenlivosti a je doprovázeno odpovídajícím technickým a personálním zabezpečením (blíže k tomu viz výše). Co se týče alternativních způsobů k dosažení cíle, které by učinily zásah do základního práva méně intenzivní, lze použité řešení považovat za nejefektivnější, resp. jediné možné, pokud nemá být rezignováno na vytýčený cíl. Řešení spočívající v posílení *ad hoc* nástrojů pro sbírání informací schopných indikovat daňové úniky by znamenalo daleko intenzivnější zásah vůči dotčeným subjektům (doprovázený navíc nerovným dopadem způsobeným reálnými možnostmi správce daně), ale také daleko nižší efektivitu (možnost „*párování*“ údajů by byla omezena z hlediska objemu získávaných údajů i z hlediska času).

[15] K problematice formulářových podání, jež jsou navrhovatelem v úvodní části návrhu taktéž napadána, lze odkázat na níže uvedené komplexní pojednání k tomuto tématu.

¹ WAGNEROVÁ E., ŠIMÍČEK V., LANGÁŠEK T., POSPÍŠIL I. a kol. *Listina základních práv a svobod : komentář*. Praha : Nakladatelství Wolters Kluwer, 2012, 931 s. ISBN 978-80-7357-750-6.

² Tamtéž.

[16] Z výše uvedených skutečností, je patrné, že získávání údajů z kontrolních hlášení a jejich shromažďování a zpracovávání pro účely správy daní, není libovůlí zákonodárce či správce daně, jak je uvedeno v návrhu. Pokud je shromažďování a zpracovávání údajů opodstatněno oprávněným zájmem (kterým je naplnění cíle správy daní, resp. správa daní jako taková) a současně se pohybuje v rámci zákonem stanovených mantinelů, nemůže jít z povahy věci o libovůli.

[17] V návrhu je též na několika místech zmíněno, že snaha zabránit daňovým únikům „*automaticky nemůže sama o sobě odůvodňovat rozsáhlé narušení práva na soukromí*“. Proti tomuto výroku je též nutné se ohradit, jelikož by znamenal popření jakékoli kontrolní a zjišťovací činnosti správce daně a učinil by základní institut daňového práva (daňové tvrzení) nepoužitelným. Navrhovatel výše zmíněný názor obhájí rizikem zneužití získávaných údajů. Takový postoj však nelze přijmout, neboť pravomoc získávat údaje pro výkon činnosti, která je nepochybně ve veřejném zájmu (což uznává i sám navrhovatel), nelze *a priori* vyloučit na základě teoreticky možného nebezpečí, že může v důsledku excessu docházet ke zneužití shromážděných údajů. Takové nazírání na věc by totiž znemožňovalo svěřit orgánům veřejné moci jakékoli pravomoci. Zneužití získaných údajů je zákonem zakázáno a je minimalizováno díky technickým, personálním a jiným faktickým opatřením, jež byla zmíněna výše. Pokud tato opatření plně respektují zákonné požadavky na rozsah sbíraných dat a na jejich ochranu (včetně požadavků na ochranu osobních údajů), nelze takový systém *a priori* zpochybnit pouze poukazem na hypotetickou možnost excessu. Možnost excessu nelze vyloučit u jakékoli právní úpravy. Přijetím navrhovatelovy úvahy by bylo možné diskvalifikovat prakticky jakoukoliv právní úpravu či její praktickou realizaci bez ohledu na to, zda se pohybuje v zákonných, resp. ústavních mantinelech.

[18] Za účelem posouzení racionality a účelnosti předmětné právní úpravy je nutné stručně pojednat o institutu kontrolního hlášení. 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. Po provedené analýze získaných údajů se na tato spojení bude zaměřovat kontrolní činnost správce daně a článkům spojení, které neoprávněně krátí daň a uplatňují nárok na odpočet daně, kterou jiný článek řetězce neodvedl, bude zabráněno ve zkrácení daně.

[19] Mechanismus systému kontrolních hlášení vychází z toho, že plátcí v dané struktuře vykazují z hlediska správy daně údaje o zásadních plněních. Získané údaje správce daně navzájem porovnává a spojuje formou „párování“ jednotlivých kontrolních hlášení. V okamžiku vyměření daně na základě podaných daňových přiznání tak správce daně již disponuje údaji, které by jinak získával převážně posteriorní kontrolní činností u jednotlivých plátců. Některé z údajů získaných kontrolním hlášením by správce daně navíc nebyl schopen následnou kontrolní činností zjistit vůbec, neboť v době realizace kontrolní činnosti jsou již některé články řetězce nesoučinné (tzv. *mizející obchodník*). V takových případech je velmi těžké zabránit neoprávněnému odčerpání finančních prostředků. S ohledem na neustále se zvyšující sofistikovanost organizovaných daňových úniků cílených pouze na neoprávněné získávání finančních prostředků z veřejných rozpočtů se snižuje účinnost stávajících systémů správce daně identifikujících plátce, kteří jsou do obdobných řetězců zapojeni. Zavedení institutu kontrolního hlášení a následných analýz údajů umožní proti organizovaným daňovým podvodům efektivněji zaměřit kontrolní činnost správce daně.

[20] Institut kontrolního hlášení není specifikum, které by bylo zavedeno pouze v České republice. Obdobný nástroj byl již zaveden i v jiných členských státech Evropské unie, a to ve Slovenské

republike, Bulharsku, Lotyšsku, Rumunsku, Španělsku či Estonsku. Díky tomu bylo možné při implementaci kontrolního hlášení do tuzemského právního řádu čerpat zkušenosti z hlediska odhadu dopadů na dotčené subjekty, jakož i z hlediska potenciálu pro zlepšení boje s daňovými úniky.

[21] Struktura, ve které je kontrolní hlášení v České republice podáváno, je s ohledem na přiměřenost a zároveň při zachování smyslu a cíle kontrolního hlášení koncipována tak, aby byl správce daně schopen dosáhnout požadovaných cílů a současně, aby vyplnění kontrolního hlášení společně s jeho podáním nezpůsobilo plátcům nepřiměřené administrativní zatížení. Součástí zavedení kontrolního hlášení bylo zrušení zákonné povinnosti samostatně vést některé evidence vůči správci daně, neboť příslušné údaje správce daně nyní získává prostřednictvím tohoto institutu (např. vykazování údajů o režimu přenesení daňové povinnosti).

[22] Kontrolní hlášení je potřeba chápat jako komplexní nástroj, který má umožnit správci daně daleko efektivněji spravovat a kontrolovat dodržování všech daňových povinností souvisejících s daní z přidané hodnoty. Údaje získávané v rámci kontrolního hlášení je již dnes plátcem povinen vést v rámci evidence pro účely daně z přidané hodnoty (viz § 100 zákona o dani 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.

[23] Těžiště kontroly údajů získaných z kontrolních hlášení je směřováno do oblasti „párování“ údajů mezi dvěma plátcem. Současně je pro správné stanovení daně důležitá i kontrola plnění, která byla uskutečněna pro neplátce. Kontrolní hlášení je rozděleno tak, aby jednak umožňovalo „párování“ příslušných částí (transakce mezi plátcem daně z přidané hodnoty v tuzemsku) a dále, aby dávalo požadovaný obraz o ekonomické aktivitě plátce jako celku (mimo jiné údaje o neplátcích).

[24] K navrhovatelem namítanému uvádění plnění pro neplátce (konečné spotřebitele) je předně třeba uvést, že tato plnění jsou uváděna pouze souhrnnou částkou za předmětné období. V rámci téže položky formuláře kontrolního hlášení se zároveň zachycují transakce mezi dvěma plátcem, pokud je uskutečněno zdanitelné plnění s hodnotou nižší než 10 000 Kč. Potřebnost, přiměřenost a legitimnost získávání údajů od neplátců, stejně jako údajů o plněních s hodnotou nižší než 10 000 Kč jsou následující. Pokud by povinnost uvést tyto údaje absentovala, plátcem, kteří by chtěli plnění povinností obcházet, by záměrně svá plnění v kontrolním hlášení neuváděli s argumentem, že se jedná o plnění uskutečněná pro neplátce nebo o plnění s hodnotou nižší než 10 000 Kč. Údaje získané z kontrolních hlášení se porovnávají s údaji z daňových přiznání. Pokud by plátcem neměl povinnost údaje o těchto plněních v rámci kontrolního hlášení uvádět, nefungovala by základní kontrola mezi údaji uvedenými v daňovém přiznání a kontrolním hlášením. Tímto by se opět otevřel prostor pro případné obcházení povinností vyplývajících ze zákona o dani z přidané hodnoty, což by v konečném důsledku oslabovalo legitimitu daněho nástroje.

[25] Nelze přisvědčit názoru navrhovatele, že institut kontrolního hlášení by měl být pouze nástrojem pro boj s velkými daňovými podvody a nikoliv nástrojem zabraňujícím vzniku daňových úniků označovaných navrhovatelem za „bagatelní“. Stejně tak nelze souhlasit s tvrzením navrhovatele, že obecně jsou podvody na dani z přidané hodnoty spojovány s pohonnými hmotami a jinými obchody, kde úniky mohou dosáhnout miliard korun. Za prvé je třeba říci, že úniky na dani z přidané

hodnoty mohou probíhat prakticky na jakékoli komoditě, u níž je zajištěn v konečné fázi její odbyt.³ Za druhé je nutno se vymezit vůči *částce ohrožující daňový příjem státu*, což je dle navrhovatele zřejmě částka v řádech miliard korun. S takovým přístupem se nelze ztotožnit, neboť by to znamenalo, že daňový únik v řádech nižších než je navrhovatelem zmíněná částka ohrožující daňový příjem státu, je *de facto* v pořádku. Takový přístup však neodpovídá faktické ani právní realitě. Z pohledu správy daní je relevantní jakýkoli daňový únik. Správce daně se na základě zásady oficiality musí zabývat každým zjištěním, z něhož vyplývá informace o možném daňovém úniku. Z pohledu trestního práva je relevantní únik dosahující výše alespoň 50 000 Kč. Úniky v takovéto výši (jsou-li způsobeny úmyslně) tak tuzemský právní řád považuje za natolik společensky škodlivé, že je umožňuje postihovat nástroji trestního práva.

[26] Zjednodušující úvaha navrhovatele, že velký daňový únik je doprovázen velkou částkou na daňovém dokladu, taktéž neobstojí při srovnání s realitou. Velké podvody nevznikají pouze pomocí jednoho daňového dokladu, z něhož si plátce uplatní vysoký nadměrný odpočet daně z přidané hodnoty, ale též sérií mnoha daňových dokladů s nižší částkou. Vykazování kumulovaných částek do limitu 10 000 Kč má s ohledem na poznatky a zkušenosti ze správy daně z přidané hodnoty plné opodstatnění (např. po zavedení režimu přenesení daňové povinnosti na některé komodity s limitem 100 000 Kč⁴ přistoupili organizátoři daňových úniků k dělení plnění za účelem vykazování plnění mimo režim přenesení daňové povinnosti (tedy pod stanovený limit)). Potřebnost podchytit v kontrolním hlášení i nižší částky byla vyvolána i poznatky z jiných členských států, které po zavedení kontrolního hlášení zaznamenaly velký nárůst daňových úniků v pásmu zjednodušených daňových dokladů, v případě České republiky jde v souladu s § 30 zákona o dani z přidané hodnoty o plnění do 10 000 Kč. Jako příklad lze uvést případ detekovaný ve Slovenské republice⁵, kde došlo k vytvoření značného počtu osob, které vykazují velký objem uskutečněných plnění v daném (nízkém) pásmu a z těchto plnění si plátcí následně nárokovali odpočet daně z přidané hodnoty v řádech milionů euro. Při stanovení struktury kontrolního hlášení tak byly reflektovány i tyto zkušenosti. Z tohoto důvodu bylo souhrnné vykazování vybraných transakcí zavedeno s limitem ve výši 10 000 Kč. Tato částka také plně koresponduje s hranicí pro vydávání zjednodušených daňových dokladů, u kterých plátce nemá povinnost uvádět detailní údaje, které jsou nezbytné pro správné spárování transakce.

II. Test proporcionality - rozpor se zásadou přiměřenosti materiálního narušení mezí ústavních práv a nutností zjištění nemožnosti alternativního postupu vůči malým plátcům DPH

[27] Vláda se plně ztotožňuje s názorem navrhovatele v tom smyslu, že přiměřenost má být posuzována ve vztahu k subjektům. Na rozdíl od navrhovatele však má za to, že v případě institutu kontrolního hlášení je tato přiměřenost dodržena. Kontrolní hlášení *de iure* dopadá na všechny dotčené subjekty bez ohledu na rozsah jejich činnosti (tj. malé, střední i velké podnikatele) stejnou měrou. Dopady *de facto* jsou však z povahy věci úměrné právě rozsahu vykonávané činnosti. Dle zákona o dani z přidané hodnoty má plátce povinnost evidovat veškeré údaje vztahující se k jeho daňovým

³ Seznam některých komodit, u nichž již byly daňové úniky identifikovány je uveden např. v důvodové zprávě k nařízení vlády č. 11/2016 Sb., kterým se mění nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, ve znění nařízení vlády č. 155/2015 Sb.

⁴ Ustanovení § 2 odst. 2 ve spojení s odstavcem 3 nařízení vlády č. 361/2014 Sb., o stanovení dodání zboží nebo poskytnutí služby pro použití režimu přenesení daňové povinnosti, ve znění pozdějších předpisů.

⁵ Vo firmách lieta „čierny motýľ“. www.financnasprava.sk. [online]. [cit. 2016-02-26]. Dostupné z: https://www.financnasprava.sk/sk/pre-media/novinky/archiv-noviniek/detail-novinky/_cierny-motyl-ts/bc

povinností, tedy údaje potřebné pro sestavení daňových tvrzení (viz § 100 zákona o dani z přidané hodnoty) a tento rozsah evidence je úměrný činností jednotlivého podnikatele. Velký podnikatel tak fakticky eviduje údaje ve větším rozsahu než podnikatel střední či malý. Institut kontrolního hlášení tuto evidenční povinnost pouze doplňuje o pravidelné hlášení údajů vůči správci daně. V samotné povinnosti podat kontrolní hlášení proto nelze spatřovat zátěž, která by způsobovala nepoměr mezi malým a velkým podnikatelem. Naopak zavedení selektivního přístupu v kategorizaci *de iure* se jeví jako problematické z hlediska principu rovnosti a nediskriminace. Takový selektivní přístup by popřel smysl fungování celého nástroje kontrolního hlášení, neboť „párování“ by nemohlo být realizovatelné, čímž by popřel jeho legitimitu.

[28] Lze souhlasit s návrhovatelem, že zákon o dani z přidané hodnoty stanoví čtvrtletní zdaňovací období, které umožňuje menším plátcům daně z přidané hodnoty podávat daňové přiznání za delší časové období, oproti základnímu měsíčnímu zdaňovacímu období. Obdobné ustanovení, jak sám návrhovač uvádí, je též obsahem úpravy kontrolního hlášení, které umožňuje fyzickým osobám, které jsou plátcem se čtvrtletním zdaňovacím obdobím, podávat kontrolní hlášení taktéž za kalendářní čtvrtletí. Důvodem, proč je tato úprava zakotvena pouze pro fyzické osoby, je praktická zkušenost s fungováním karuselových řetězců. Standardními účastníky těchto podvodů jsou právnické osoby, většinou společnosti s ručením omezeným, jejichž „pořizovací cena“ je ve vztahu k možnému přínosu z daňového úniku zanedbatelná⁶. Z těchto právnických osob, které fakticky ovládá několik organizátorů daňového podvodu, ačkoli formálně na jejich chod vliv nemají, a které většinou sídlí na virtuálním sídle, se snadno stane nekontaktní subjekt. Díky kontrolnímu hlášení správce daně získá údaje i od těch subjektů, které by následnou kontrolou, jak již je uvedeno výše, nebyl fakticky schopen získat. Výše uvedené je jedním z důvodů, proč byla povinnost podávat kontrolní hlášení pro právnické osoby stanovena na měsíční bázi bez ohledu na jejich velikost.

[29] Výše bylo podrobně rozebráno, proč nelze přisvědčit tvrzení návrhovatele, že daňové úniky reálně zasahující stát se odehrávají v rámci velkých obchodů. Vláda v tomto ohledu nesdílí postoj návrhovatele, z něhož vyvěrá implicitní souhlas s daňovými úniky v hodnotách nižších, než které dle návrhovatele citelně zasahují stát.

[30] V souvislosti s výše zmiňovaným dopadem na malé podnikatele ve srovnání s velkými podnikateli, odkazuje návrhovač na nálezy Ústavního soudu ze dne 13. května 2014 sp. zn. Pl. ÚS 44/13, ve kterém Ústavní soud rozhodl jako neústavní kauzi vůči malým distributorům pohonných hmot.⁷ Odkaz na tento nálezy však není příhodný pro potřeby posouzení ústavnosti kontrolního hlášení. V případě kontrolního hlášení se nejedná o zásah do majetkové sféry přirovnatelný k nutnosti hradit kauci. 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 povinnost hradit kauci ve výši 5 mil. Kč. Dané náklady navíc nejsou konstantní a jejich výše je tak

⁶ Podle údajů Finanční správy stojí založení společnosti s ručením omezeným 14 200 Kč, k tomu je třeba připočítat umístění sídla ve virtuální kanceláři za 1 000 Kč a měsíční poplatky ve výši 900 Kč.

Daňové podvody na DPH. www.financnisprava.cz. [online]. [cit. 2016-02-26]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/video-obrazky-dalsi-podklady>

⁷ Ústavní soud ve zmíněném nálezu posuzoval ústavní konformitu napadených ustanovení zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách), ve znění zákona č. 234/2013 Sb., k testu proporcionality a dospěl k závěru, že napadená část ustanovení § 6i odst. 1 a ustanovení § 6i odst. 2 tohoto zákona *neobstojí v třetím kroku testu racionality, tj. právě zda neexistují alternativní způsoby dosažení cíle, jejichž využití by učinilo zásah do základního práva méně intenzivní, popř. jej zcela vyloučilo*.

úměrná objemu vykonávané podnikatelské činnosti. Na rozdíl od kaucí jsou tyto náklady plně individualizované.

[31] Cílem institutu kontrolního hlášení je především zlepšení výběru daní skrze účinný a flexibilní nástroj v boji proti daňovým podvodům. Dopady daného nástroje na dotčené subjekty spočívají ve zvýšení administrativní náročnosti. Na druhé straně tyto náklady mohou být kompenzovány snížením nákladů spočívajících v nárocích na strpění kontrolní činnosti ze strany správce daně. *Ex post* vykonávaná kontrolní činnost bude moci být lépe cílená, neboť poznatky získané z dat kontrolních hlášení bude moci správce daně vyhodnotit dopředu. Subjekty nevykazující na základě zjištěných údajů riziko pak budou moci očekávat nižší (minimální) kontrolní zátěž. Zásah způsobený zavedením povinnosti podávat periodicky kontrolní hlášení nelze považovat za tak intenzivní povahy, aby neobstál v testu racionality.

[32] Navrhovatel má dále za to, že v případě, kdy správce daně zjistí nesrovnalosti v kontrolním hlášení, je okamžitě udělována automatická pokuta ve výši 1 000 Kč. Toto tvrzení není pravdivé. Pokuta stanovená v § 101h odst. 1 písm. a) zákona o dani z přidané hodnoty vzniká ze zákona pouze tehdy, pokud je kontrolní hlášení podáno opožděně (tedy po lhůtě pro podání kontrolního hlášení stanovené v § 101e zákona o dani z přidané hodnoty), avšak ještě před tím, než nastanou účinky výzvy k podání kontrolního hlášení podle § 101g odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty. Tato sankce tak není udělována za nesrovnalost v kontrolním hlášení, ale za nesplnění zákonné povinnosti podat kontrolní hlášení včas, tj. nekonání (viz § 101c zákona o dani z přidané hodnoty). Obdobné platí taktéž pro pokuty v pevné výši 10 000 Kč, 30 000 Kč a 50 000 Kč podle § 101h odst. 1 písm. b) až d) zákona o dani z přidané hodnoty. Všechny tyto sankce vznikají při naplnění zákonné podmínky spočívající v nekonání, tj. nepodání kontrolního hlášení, resp. následného kontrolního hlášení. Naopak za nesrovnalosti v podaném kontrolním hlášení lze uložit toliko pokutu, jejíž výše je stanovena intervalem až do výše 50 000 Kč podle § 101h odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty. Správce daně tak k uložení této pokuty přistoupí pouze v případě, kdy na základě aplikace diskreční pravomoci usoudí, že byla naplněna zákonem požadovaná míra společenské škodlivosti. V tomto ohledu dojde k plnému uplatnění zásady individualizace trestu, jakož i dalších základních standardů trestání vyplývajících z ústavního pořádku a Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. Diskreční pravomoc správce daně se uplatní též v případě pokuty podle § 101h odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, která může dosáhnout výše až 500 000 Kč.

[33] Je zcela legitimní sankcionovat neplnění povinností souvisejících s kontrolním hlášením (zejména včasné nepodání kontrolního hlášení). Opak by znamenal, že dané normy jsou imperfektní a jejich plnění je *de facto* ponecháno na dobrovolnosti jednotlivých plátců. Aby se z institutu kontrolního hlášení nestal bezzubý nástroj, je nezbytné stanovit přiměřené sankce za neplnění povinností souvisejících s kontrolním hlášením (více k tématu přiměřenosti sankcí viz níže).

[34] Navrhovatel dále spatřuje nepřiměřenost dosahující míry neústavnosti ve stanovení 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). Argumentuje, že v případě malých plátců je fakticky znemožněno čerpat řádnou dovolenou nebo volno v průběhu státních svátků, aby byli schopni na výzvu správce daně reagovat. Dále napadá stanovení lhůty v kalendářních dnech srovnáváje ji s nastavením lhůt v jiných daňových předpisech. K tomuto je nejprve nutno uvést, že samotné stanovení lhůty v kalendářních dnech nelze považovat za protiústavní, a to ani s odkazem na jakousi zvyklost jiných daňových zákonů stanovovat lhůty ve dnech pracovních (což navíc neplatí absolutně).

[35] 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 (viz § 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 dojde k zahrnutí kontrolních hlášení, která nebyla podána včas, a k odstranění nesrovnalostí, k nimž došlo pouhou neúmyslnou chybou. Tyto dva kroky si z hlediska procesního s sebou nesou 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 daně výzvy.⁸ Správce daně tak musí počítat s dobou danou k převzetí doručované zprávy. Ta může dosáhnout, resp. přesáhnout dobu 10 dní.⁹ Nejzazší okamžik je dán v případě, kdy dojde k fikci doručení z důvodu, že se plátce do schránky po dobu 10 dnů nepřihlásí (viz § 17 odst. 4 zákona č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů). Nelze tak souhlasit s argumentací o nemožnosti čerpat řádnou dovolenou či využít svátečních dnů k čerpání volna, neboť dotčený subjekt má vedle pěti kalendářních dnů na reakci ještě 10 dní na převzetí doručované výzvy.

III. Rozpor s čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 4 Ústavy a čl. 2 odst. 3, čl. 4 odst. 1 a 2 a čl. 11 odst. 5 Listiny – výhrada zákona pro ukládání povinností

[36] Konstrukce obsažená v právní úpravě institutu kontrolního hlášení v zákoně o dani z přidané hodnoty předpokládá využití elektronického formulářového podání. Jedná se o podání, u něhož zákon vyžaduje, aby byla podána v jednotném formátu a struktuře, které jsou určeny Ministerstvem financí, resp. správcem daně. Jednota formy a struktury zaručuje relativně shodnou kvalitu výstupů ze strany daňových subjektů, což zároveň umožňuje jednodušší a rychlejší zpracování údajů obsažených v těchto podáních správcem daně. Využití formulářového charakteru podání nastupuje zpravidla u těch podání, která jsou podávána ve velké kvantitě, jelikož právě u těchto podání se výhody formuláře projeví. Podle § 72 odst. 1 daňového řádu jsou těmito podáními řádné daňové tvrzení (tj. daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování), dodatečné daňové tvrzení (tj. dodatečné daňové tvrzení, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování), přihláška k registraci a oznámení o změně registračních údajů. Ačkoli je výčet podání, které je nutno činit na formuláři, v daňovém řádu taxativní, není konečný, jelikož zvláštní daňové zákony tuto množinu rozšiřují i na jiné typy podání (to však není případ kontrolního hlášení, které, jelikož je daňovým tvrzením, lze vztáhnout pod obecnou úpravu daňového řádu).

[37] Formulářová podání se podávají (i) písemně (tedy v listinné podobě) na tiskopise vydaném Ministerstvem financí či správcem daně, případně na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání shodné s tímto tiskopisem (viz § 72 odst. 1 daňového řádu) nebo (ii) elektronicky, resp. datovou zprávou ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně (viz § 72

⁸ Výzva je rozhodnutím, jehož účinnost nastává v souladu s § 101 odst. 5 a 6 daňového řádu okamžikem oznámení, tj. doručením příjemci rozhodnutí.

⁹ Uplatní se totiž obecné pravidlo pro počítání času podle § 33 odst. 4 daňového řádu, podle něhož platí, že případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den.

odst. 3 daňového řádu). Daňový řád či zvláštní daňové zákony mohou stanovit, že formulářové podání lze podat pouze písemně či pouze elektronicky. Tak je tomu v právní úpravě kontrolního hlášení, kde § 101d odst. 2 zákona o dani z přidané hodnoty stanoví, že *kontrolní hlášení lze podat pouze elektronicky na elektronickou adresu podatelny zveřejněnou správcem daně ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně způsobem umožňujícím dálkový přístup*. V případě, že ze strany daňového subjektu nebude podání učiněno na formuláři, ačkoli to zákon vyžaduje, nebo nebude podáno zákonem předpokládaným způsobem, podání bude stiženo vadou ve smyslu § 74 daňového řádu.

[38] 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, ve znění pozdějších předpisů). Tvzení navrhovatele, které se snaží vzbudit dojem, že daná konstrukce je produktem současné vlády a souvisí výhradně s kontrolním hlášením, se proto nezakládá na pravdě. V současnosti je institut formulářových podání obsažen v celé řadě předpisů jak daňového práva, tak jiných odvětví práva veřejného. Rozsah využití tohoto institutu lze demonstrovat na následujícím výčtu, který si nečiní nárok na úplnost a zahrnuje jak případy povinnosti činit podání na předepsaném tiskopise, tak elektronicky ve zveřejněném formátu a struktuře, popř. povinnost sdělit správci daně tímto způsobem předepsané údaje:

- daňový řád (např. § 72, § 126 a § 135 odst. 2),
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (např. § 35d odst. 5 a 9 a § 38fa odst. 5),
- zákon o dani z přidané hodnoty (např. § 82 odst. 2, § 83 odst. 4, § 86 odst. 5 a § 110j odst. 3),
- zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (např. § 15 odst. 9, § 15a odst. 6, § 43b, § 122a odst. 1, § 134ze odst. 1, § 134zf odst. 5, § 134zy odst. 1 a § 134zza odst. 4),
- vládní návrh zákona celní zákon – sněmovní tisk č. 716 (§ 58 odst. 5),
- zákon č. 355/2014 Sb., o působnosti orgánů České republiky v souvislosti s vymáháním práv duševního vlastnictví (§ 12 odst. 2),
- zákon č. 307/2013 Sb., o povinném značení lihu, ve znění pozdějších předpisů (např. § 12a odst. 5, § 35 odst. 3, § 38 odst. 4 a § 43 odst. 2),
- zákon č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách a čerpacích stanicích pohonných hmot a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o pohonných hmotách), ve znění pozdějších předpisů (§ 6ka odst. 2 a 3),
- zákon č. 201/2012 Sb., o ochraně ovzduší, ve znění pozdějších předpisů (např. § 19 odst. 8, § 19b odst. 2),
- zákon č. 61/1988 Sb., o hornické činnosti, výbušninách a o státní báňské správě, ve znění pozdějších předpisů (§ 40 odst. 5 písm. h)),
- zákon č. 18/1997 Sb., o mírovém využívání jaderné energie a ionizujícího záření (atomový zákon) a o změně a doplnění některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (§ 27 odst. 5),
- zákon č. 592/1992 Sb., o pojistném na veřejné zdravotní pojištění, ve znění pozdějších předpisů (např. § 24 odst. 4 a § 28),
- zákon č. 187/2006 Sb., o nemocenském pojištění, ve znění pozdějších předpisů (např. § 11, § 104 odst. 1 písm. b) a § 162 odst. 2),
- zákon č. 582/1991 Sb., o organizaci a provádění sociálního zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů (např. § 48b odst. 1, § 48d odst. 1, § 52 a § 123e odst. 2),

- zákon č. 589/1992 Sb., o pojistném na sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, ve znění pozdějších předpisů (např. § 9 odst. 2 a § 15),
- zákon č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání (živnostenský zákon), ve znění pozdějších předpisů (§ 45a).

[39] Formulář je prostředek, kterým je plněna zákonem stanovená povinnost učinit podání, která v sobě současně implicitně zahrnuje povinnost sdělit správci daně určitý okruh údajů. Účelem formuláře je, aby toto podání bylo učiněno v určité podobě a kvalitě. Povinnost podání učinit a uvést v něm předepsané údaje stanoví zákon (v případě kontrolního hlášení ustanovení § 101d odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty). Zákon 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 nezbytné, aby požadované údaje sloužily k naplnění základního cíle správy daní (tj. ke správnému zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady). Správce daně nemůže požadovat takové informace, které jsou nad rámec naplnění základního cíle správy daní. Zároveň musí být šetřeny základní zásady správy daní (obdobně jako u sběru dat jde především o zásady zdrženlivosti, přiměřenosti, enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, rovnosti, hospodárnosti a legitimního očekávání). 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.

[40] Jak bylo uvedeno výše, správce daně získává údaje nezbytné pro správu daní prostřednictvím řady nástrojů, přičemž u žádného z nich není zákonem stanoven kazuistický výčet údajů, které je možné získávat. Zákon stanoví pouze obecné limity, které jsou stejné u všech těchto nástrojů. Všechny tyto formy získávání údajů se pohybují v rámci totožných legálních mantinelů a v rámci stejné množiny údajů, které má správce daně pravomoc získat. Formulářové podání je pouze nástrojem, který je využit v některých případech získávání údajů správcem daně – v principu tam, kde jsou údaje získávány plošně.

[41] Formulář sám o sobě nestanoví daňovému subjektu novou právní povinnost, ale jeho prostřednictvím je pouze konkretizována ta část údajů nezbytných pro správu daní, kterou je vhodné a potřebné v zákonem daných mezích získat plošně od určité skupiny daňových subjektů. „Zbývající“ část údajů nezbytných pro správu daní je pak daňový subjekt povinen správci daně poskytnout *ad hoc* v rámci individuální interakce mezi ním a správcem daně (např. v rámci provádění kontrolních postupů – viz např. ustanovení § 92 odst. 4 daňového řádu, podle něhož pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence). Na straně druhé platí, že okruh údajů nezbytných pro správu daní se v konkrétním případě může vyčerpat právě okruhem údajů požadovaných ve formuláři (a často se tak i děje), tj. správce daně nemusí následně individuálně požadovat další údaje po daňovém subjektu, neboť potřebné údaje získal prostřednictvím formuláře a další již pro správu daní v dané věci nejsou nezbytné. Lze tedy uzavřít, že 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.

[42] Plošný požadavek na poskytování určitých údajů správci daně prostřednictvím formuláře (namísto *ad hoc* sběru dat) je obecně hospodárným řešením, který snižuje administrativní zátěž jak daňových subjektů, tak správce daně. Pokud by vládní politika boje s daňovými úniky měla být realizována formou masivního využívání *ad hoc* sběru dat, znamenalo by to nejen vyšší zátěž pro obě strany, ale nemohlo by to přinést zdaleka takový efekt, který umožňuje výše popsaný systém „párování“ údajů. Sběr údajů od daňových subjektů na základě formulářových podání je rovněž transparentnější, než jejich získávání při *ad hoc* vyhledávací či kontrolní činnosti správce daně, jelikož okruh údajů ve formuláři je dopředu známý. Za tím účelem tak ze strany dotčených subjektů může dojít k příslušným úpravám používaného programového vybavení, díky čemuž významně poklesne administrativní náročnost sběru dat.

[43] Pokud jde o možnost obrany proti požadavku správce daně na poskytnutí údajů, které překračuje zákonné mantinely, nelze souhlasit s navrhovatelem, že se proti takovému požadavku není možné standardním způsobem bránit. 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 navrhovatelem, 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.

[44] Rovněž výklad uvedený v návrhu, že povinnosti nelze stanovovat „*na základě zákona, ale pouze zákonem*“, je absurdní, poněvadž mimo jiné popírá možnost vydávat konstitutivní rozhodnutí orgánem veřejné moci. Navíc pro posuzovaný případ je daný argument nepřiléhavý, neboť povinnosti jsou v daném případě stanoveny zákonem a formulář je pouze konkretizuje, resp. je nástrojem realizace zákonné povinnosti.

[45] Jak vyplývá z výše uvedeného, institut formulářových podání není v rámci správy daní používán z toho důvodu, aby byl obcházen legislativní proces, znemožněn přezkum ústavnosti či si vláda ulehčovala práci, jak tvrdí navrhovatel. Kromě výše uvedených cílů (transparentnost, předvídatelnost, jednotota, totožná kvalita výstupů a snazší zpracování na straně správce daně) je účelem formulářových podání též omezení kazuistiky a s tím přirozeně spojené rigidity zákonné úpravy, která mimo jiné zapříchuje vznik mezer v zákoně. Je potřeba si uvědomit, že při současném nastavení trvá řádný legislativní proces více než jeden rok. S ohledem na hypertrofii práva, nestabilitu zákonné úpravy (která je pro daňové právo typická) a realitu přetíženosti legislativního procesu nemá požadavek na zákonnou úpravu veškerých údajů obsažených dnes ve formulářích racionální základ.

Nehledě na to, že diskuze o míře podrobnosti a kazuistiky zákonné úpravy jednotlivých údajů by ani při pokusu o jejich výčet z principu nemohla být uzavřena. Pro daňové subjekty by takový přístup neměl žádný benefit, naopak by byl filozoficky proti celospolečenskému požadavku na zjednodušení a projasňování daňové legislativy.

IV. Rozpor s hlavou pátou Listiny (právo na právní ochranu) a čl. 11 odst. 1 a 4 Listiny (vlastnické právo)

[46] Navrhovatel tvrdí, že pokuty za porušení povinností při podávání kontrolního hlášení, které vznikají přímo ze zákona (*ex lege*), jsou v rozporu s právem na spravedlivý proces. K tomu je potřeba uvést, že institut sankce ukládané ze zákona (*ex lege*) prošel v nedávné době testem ústavnosti. Ústavní soud ve svém rozhodnutí Pl. ÚS 24/14 ze dne 30. června 2015 potvrdil ústavnost pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu, která obdobně jako některé z pokut za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením vzniká při splnění stanovených podmínek přímo ze zákona. Ústavní soud v tomto nálezu mimo jiné uvedl, že „[j]e nezpochybnitelné, že vybírání daní má být předvídatelné a sankce za správní delikt, tedy i platební delikt, by neměla mít likvidační charakter. V posuzovaném případě sankce vznikají *ex lege* v předem dané výši odvozené z určitého základu, a to z důvodu předvídatelnosti a s tím související právní jistoty, zamezení libovůle ze strany orgánu veřejné moci, snížení rizika korupce, administrativní zvladatelnosti (automatizace jejich ukládání u správce daně) a rychlosti řízení. To zda bude v případě konkrétní sankce zvolena varianta jejího ukládání ze zákona, anebo naopak bude využito diskrece, je do značné míry otázkou legislativně politickou.“.

[47] Navrhovatel uvádí, že si je tohoto nálezu Ústavního soudu vědom, nicméně se domnívá, že pokuta za opožděné tvrzení daně se od pokut ukládaných za porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením významně odlišuje, jelikož výše pokuty za opožděné tvrzení daně je stanovena v procentech v návaznosti na výši tvrzené daně, čímž do značné míry zohledňuje závažnost daňového deliktu, resp. charakter jeho pachatele. Navrhovatel uvádí, že pokud je ústavnost sankce ukládané ze zákona spatřována v tom, že je stanovena procentem, pak lze *a contrario* dovodit, že sankce stanovená pevnou částkou je neústavní. Takové tvrzení je přinejmenším zjednodušující a rovněž citace vyjádření vlády je v tomto ohledu zasazeno do zavádějícího kontextu (argumentace vlády reagovala na kritiku konstrukce pokuty za opožděné tvrzení daně, která může *ex lege* dosáhnout značné výše, přičemž argumentem vlády proti této kritice byl právě poukaz na procentuální konstrukci pokuty, která ji činí přiměřenou okolnostem případu a závažnosti deliktu; tuto argumentaci však logicky nelze vztahovat k pokutám, jejichž charakter – včetně např. možné výše – je odlišný).

[48] Jak lze odvodit z nálezu Pl. ÚS 24/14, ústavnost pokuty za opožděné tvrzení daně nespočívá výhradně v tom, že je stanovena v procentní výši, nýbrž je dána celkovou konstrukcí právní úpravy pokuty, jejíž jednotlivé prvky tvoří celek, který je ústavně konformní (např. vznik pokuty ze zákona, stanovení v procentní výši a v neposlední řadě i moderační prvky, kterými lze výši pokuty zmírňovat). 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. Z tohoto pohledu tak lze identifikovat přinejmenším tři druhy automaticky ukládaných sankcí:

- sankce, které mohou dosáhnout takové výše, aby pro určitou skupinu pachatelů získaly likvidační charakter – v takovém případě je z pohledu ústavní konformity nezbytné, aby

konstrukce sankcí obsahovala určité moderační mechanismy, např. v podobě procentuální vazby výše sankce na závažnost, resp. rozsah deliktu (zde se právě jedná o případ pokuty za opožděné tvrzení daně podle § 250 daňového řádu, jejíž konstrukce umožňuje přizpůsobit výši pokuty konkrétnímu rozsahu pochybení pachatele a do značné míry i jeho ekonomickým možnostem a okolnostem, což odpovídá i závěrům vyjádřeným v Pl. ÚS 24/14),

- sankce, jejichž zákonná výše je natolik nízká, že z povahy věci nemůže vyvolat likvidační efekt ve vztahu k pachateli a současně činí nadbytečným diferencovat výši pokuty podle závažnosti jednotlivých deliktů (jde o jednání s prakticky obdobnou typovou závažností),
- sankce, které postihují typově natolik závažná jednání, že na jejich postihu je zásadní společenský zájem, přičemž v takovém případě musí být pevná, resp. minimální výše sankce stanovena natolik vysoko, aby i nejnižší možný postih nebyl nepřiměřeně benevolentní v poměru ke společenskému zájmu, který je deliktním jednáním ohrožen (jinými slovy, v některých případech může zájem na postihu velmi závažného škodlivého jednání převážet nad zájmem na diferenciaci dopadu sankce na konkrétního pachatele). Minimální výše sankce, která automaticky vzniká ze zákona, tak může být z pohledu ústavní konformity nastavena různě, resp. relativně vysoko, a to mimo jiné při zohlednění charakteru oblasti právních vztahů, v jejímž rámci jsou delikty páčány.

[49] Z judikatury Ústavního soudu lze v tomto ohledu zmínit nálezy Pl. ÚS 14/09 ze dne 25. října 2011, který se mimo jiné zabýval otázkou stanovení určité pevné daně výše pokuty (zde jako minimální výše pokuty). V uvedeném nálezu je mimo jiné uvedeno: „*Ústavní předpisy nevyžadují, aby zákonodárce při zákonném stanovení sankční sazby vždy upustil od spodního ohraničení výměry sankce. Typová závažnost (škodlivost) deliktů daného druhu může být obecně tak vysoká, že nepřipouští ani v individuálním případě stanovit "nulovou" hodnotu výměry sankce. Posouzení spodní hranice sankční sazby je zásadně věcí zákonodárce. Ústavní předpisy neobsahují ohledně otázky dolní hranice sankční sazby žádnou direktivu - musí být ovšem dodržen příkaz proporcionality mezi typovou závažností deliktů a výší sankční sazby.*“ Ústavní soud rovněž konstatoval, že vyloučením diskrece při rozhodování správního orgánu „*lze dosáhnout i sekundárních pozitivních výsledků – totiž omezení interpretační libovůle policejních a správních orgánů při praktické aplikaci předpisů a omezení korupčního jednání při vyměřování sankcí*“. Poukázat lze rovněž na názor Ústavního soudu, podle něhož charakter oblasti právních vztahů, k níž se určitá sankce vztahuje, může sám o sobě představovat významný faktor pro posouzení proporcionality pevně stanovené sankce – viz např. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 3/13 ze dne 15. října 2013 (který posuzoval přiměřenost pevné výše pokuty zvláště ve specifickém prostředí správy spotřebních daní).

[50] Pokud jde o samotnou pokutu za porušení povinnosti související s kontrolním hlášením podle § 101h odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, lze dojít k závěru, že svým charakterem a konstrukcí odpovídá výše uvedeným požadavkům kladeným na ústavně konformní sankce vznikající *ex lege*. Ačkoliv se nejedná o sankci, jejíž výše je procentuálně navázána na rozsah a charakter deliktů (což v případě této sankce ani není možné, jelikož kontrolní hlášení neobsahuje parametr, od kterého by bylo možné procentuální výši pokuty odvodit – přestože je kontrolní hlášení daňovým tvrzením, jeho předmětem není tvrzení výše daně), pokuta může v konkrétním případě nabýt čtyř různých zákonných výší, které jsou odstupňovány podle závažnosti deliktů. Nejedná se přitom o na sobě nezávislá pochybení, ale o logicky navázanou a stupňovitě gradovanou škálu postihu jednání, které lze 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. Toto pojetí tak i při absenci správní úvahy na straně správce daně vytváří diferencovaný postih ucelené řady různých forem nepodání kontrolního hlášení, přičemž stupeň diferenciacie postihu je vzhledem k omezenému okruhu možných variací deliktního jednání takový, že správní uvážení ohledně charakteru a závažnosti postihovaného jednání ve vztahu k výši pokuty fakticky činí nadbytečným.

[51] V této souvislosti lze též poukázat na skutečnost, že výše pokuty je sice stanovena pevnou částkou, nicméně daňový subjekt je, shodně jako u pokuty za opožděné tvrzení daně, schopen její výši ovlivnit svým jednáním. Jak uvedl Ústavní soud ve výše zmíněném rozhodnutí Pl. ÚS 24/14, „[s]ankcionování porušení povinnosti je učiněno předvídatelným a dopředu určitelným způsobem, který vylučuje libovůli ze strany rozhodujícího orgánu a je zcela na konkrétním daňovém subjektu, kdy splní povinnost a břemeno tvrzení ohledně svých daňových povinností, do jaké míry bude zasáhnuто do jeho majetkové sféry a v jaké výši bude realizovat na základě zákona stanovený příjem veřejného rozpočtu. Nelze se proto ztotožnit s tvrzením uvedeným v návrhu, že v posuzovaném případě může v krajních případech dojít až k nepřiměřenému zásahu do majetkových poměrů jedince.“.

[52] Významným faktorem je i výše pokuty podle § 101h odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty, která je nastavena v relacích 1 000 Kč, 10 000 Kč, 30 000 Kč a 50 000 Kč. U takto nastavené výše sankcí nelze pojmově hovořit o jejich nepřiměřenosti ani z pohledu poměru k závažnosti protiprávního jednání, ani z pohledu dopadu na osobu pachatele. S tím souvisí např. i to, že nejvyšší z uvedených pokut (50 000 Kč) je spojena s hrubě nedbalým (ne-li úmyslným) jednáním daňového subjektu, který kontrolní hlášení nepodal ani na základě výzvy správce daně v náhradní lhůtě. Celková závažnost porušení povinností souvisejících s kontrolním hlášením pak vykazuje velmi vysoký stupeň, odpovídající významu tohoto institutu v boji s daňovými úniky na dani z přidané hodnoty, jejichž potírání je společenským zájmem prvořadého významu a jejichž vysoká škodlivost sama o sobě zřejmě nebude předmětem sporů. Tento kontext pak opravňuje k relativní přísnosti postihu deliktního jednání, neboť mírnější forma tohoto postihu by neodpovídala typové závažnosti sankcionovaných jednání. V neposlední řadě je třeba zmínit i skutečnost, že pokuty podle § 101h odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty cílí na potenciálně se opakující deliktní jednání, u něhož lze předpokládat četnější výskyt; automatické ukládání sankcí *ex lege* je proto v tomto ohledu racionálním řešením.

[53] Je proto třeba odmítnout názor navrhovatele, podle něhož ochrana daňového subjektu v řádném procesu není úpravou kontrolního hlášení zajištěna proto, že v případě sankce za nepodání kontrolního hlášení není právo nalézáno příslušným správcem daně, který může věc individuálně posoudit, ale fakticky je konkrétní sankce stanovena přímo zákonodárcem. V takovém postupu zákonodárci nic nebrání, což vyplývá i z rozhodnutí Pl. ÚS 24/14, který sám navrhovatel cituje. K roli zákonodárce ve vztahu k nastavení sankcí za porušování právních předpisů lze ostatně citovat také rozhodnutí Pl. ÚS 37/11 ze dne 30. července 2013, podle něhož „[z]odpovězení otázky potřebnosti sankce jako takové (ve smyslu druhu této sankce), resp. související otázky intenzity chráněného veřejného zájmu, již ale soudním výkladem provést nelze. Jde totiž o otázky politického charakteru, jejichž řešení je ve výlučné kompetenci zákonodárce, jemuž nakonec obecně náleží legislativní úprava otázek, zda určité jednání má být trestné nebo nikoliv, definování skutkových podstat deliktů (trestných činů, přestupků, jiných správních deliktů) a stanovení druhu a výše sankcí. Právě zákonodárci tak může v rámci svého uvážení zohlednit jednotlivá kriminálně-politická hlediska, např. hledisko generální prevence, intenzitu rizika deliktního jednání a z toho plynoucí stupeň ohrožení spořádaného lidského soužití nebo proměny v axiologickém nazírání veřejnosti na význam individuálních a společenských hodnot a právních statků poškozovaných deliktním chováním pachatelů...“.

[54] Závěrem k problematice pokut vznikající *ex lege* za včasné nepodání kontrolního hlášení lze dodat, že v Poslanecké sněmovně je součástí vládního návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím celního zákona (sněmovní tisk č. 717), návrh na zavedení institutu prominutí pokuty, který se bude týkat pokut v pevné výši 10 000 Kč, 30 000 Kč a 50 000 Kč, a na zavedení institutu vyloučení vzniku pokuty, který se bude týkat pokuty v pevné výši 1 000 Kč. Díky prominutí bude správce daně v rámci svého správního uvážení moci *ex post* zohlednit ospravedlnitelné důvody pro prodlení s podáním kontrolního hlášení, přičemž tato úprava bude vztažena i na případy, které nastaly před účinností tohoto institutu. V případě pokuty ve výši 1 000 Kč bude tolerováno jedno pochybení pro daný kalendářní rok. Toto pochybení bude správcem daně zohledněno automaticky bez nutnosti podávat žádost. Součástí návrhu je také zánik těch pokut ve výši 1 000 Kč, které vzniknou do účinnosti tohoto institutu.

V. Další námitky

i. *Nemožnost párování faktur pro kontrolu daňových subjektů*

[55] Navrhovatel jako další argument pro neústavnost napadených ustanovení uvádí absenci technických prostředků pro „párování“ faktur na straně finanční správy. Tento argument pak opírá o skutečnost, že plátce není povinen uplatnit nadměrný odpočet ve stejném zdaňovacím období, ve kterém ho přiznal obchodní partner. Odpočet totiž stačí uplatnit ve lhůtě do tří let ode dne zdanitelného plnění. S takovouto argumentací nelze souhlasit. Není zřejmé, odkud navrhovatel dovodil technickou nepřipravenost finanční správy. Finanční správa je technicky připravena na zpracování dat získávaných z kontrolních hlášení, nicméně tato otázka je z pohledu abstraktního přezkumu ústavnosti irelevantní.

[56] Možnost plátce uplatnit si nárok na odpočet daně v průběhu tří let sama o sobě nezpochybňuje smysl a fungování kontrolního hlášení a také z toho automaticky nelze vyvozovat technickou nemožnost využití získaných údajů. Vzhledem k tomu, že se jedná o jedno ze základních pravidel fungování systému daně z přidané hodnoty, který je nadto jednotně upraven v rámci Evropské unie, bylo samozřejmě nutné se s tím v rámci nastavení analytických řešení vypořádat. Tato skutečnost je zohledněna v rámci analytické činnosti zajišťující rozbor a vyhodnocení údajů v systému kontrolních hlášení. Při tom využívá též analytického a statistického modelování. Tuzemský správce daně navíc mohl využít zkušenosti ze zahraničí, kde institut obdobný kontrolnímu hlášení již funguje.

ii. *Hodnota nashromážděných údajů pro třetí subjekt, znalost tržního prostředí*

[57] Navrhovatel *a priori* dovozuje neústavnost z předpokladu programového excesivního jednání správce daně. Správce daně je orgánem veřejné moci, který musí postupovat na základě ústavních a zákonných mantinelů (čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod). Správce daně nemá žádnou zákonnou oporu pro to, aby získané údaje zneužil. Případné zneužití by tak bylo možné pouze v důsledku protiprávního jednání jednotlivce, což platí pro jakýkoli nástroj, kterým lze získávat informace citlivé povahy, resp. vůbec pro jakýkoli právní nástroj. Navíc není zřejmé, jak by získaná data mohla být správcem daně zneužita a proč se tak neděje už dnes, když si stejná data může správce daně opatřit (např. daňovou kontrolou).

[58] V tomto ohledu je možné odkázat na výše uvedené pojednání týkající se zabezpečení dat získávaných z kontrolních hlášení. Toto zabezpečení je nejen nadstandardně vysoké, ale současně platí, že k celkovým údajům má přístup pouze velmi omezený okruh pracovníků správce daně, kteří navíc disponují příslušným osvědčením pro práci s utajovanými informacemi vydaným Národním bezpečnostním úřadem.

iii. Zatížení daňového poplatníka dalšími náklady s kontrolním hlášením souvisejícími

[59] Navzdory znění názvu této další námitky, neobsahuje její text žádné odůvodnění stran protiústavnosti institutu kontrolního hlášení. K tomu lze dodat, že samotné uložení povinnosti, které v konečném důsledku vyžaduje vynaložení administrativních nákladů, nemůže být shledáno protiústavní pouze z důvodu, že danou povinnost ukládá. Intenzity protiústavnosti by mohlo dosáhnout pouze v případě extrémní neproporcionality (k tomuto tématu viz výše). V daném případě však nejde ani o vysokou administrativní zátěž, ani o bezúčelný požadavek na poskytování příslušných údajů.

VI. Důsledky derogace

[60] Derogace napadených ustanovení by s ohledem na její načasování znamenala určitý zásah do legitimního očekávání a právní jistoty. Daňové subjekty byly nuceny v souvislosti se zavedením institutu kontrolního hlášení vynaložit finanční prostředky na přípravu systémů, které umožní plnění všech zákonem předvídaných povinností. Nemalé náklady na technické zabezpečení fungování kontrolních hlášení byly též vynaloženy z veřejných rozpočtů. Finanční dopady zrušení institutu kontrolního hlášení by se současně projevíly snížením výběru daně z přidané hodnoty jako následku závažných daňových úniků, kterým není finanční správa ani při vyvinutí vysokého úsilí a při použití jiných nástrojů správy daní schopna účinně zabránit. Systém kontrolních hlášení může podle odhadů finanční správy zvýšit výběr daně z přidané hodnoty v průběhu několika let o 50 až 60 mld. Kč. Zrušením institutu kontrolního hlášení by byl vyslán negativní signál skupinám páčajícím daňové úniky v České republice, které v současné době utlumily své aktivity v očekávání změny podmínek, že stát nechce bojovat s daňovými úniky a otvírá se jim prostor pro páčání nelegální činnosti. Zároveň by se zvýšilo riziko přesunu organizovaných skupin zabývajících se páčáním daňových podvodů působících v jiných členských státech Evropské unie do České republiky, neboť organizované skupiny jsou schopné flexibilně měnit prostředí a přecházet z členského státu do jiného v závislosti na tom, kde je právní prostředí k páčání daňových úniků nejvhodnější.¹⁰ Za situace, kdy s viditelným přínosem došlo k zavedení obdobných systémů v jiných členských státech Evropské unie (aniž by zde byla zpochybňována jejich ústavnost), představovalo by pro Českou republiku omezení či zastavení funkcí systému kontrolních hlášení škodu v řádech desítek miliard Kč.

[61] Zrušení kontrolního hlášení by tedy implicitně znamenalo rezignaci na boj s určitými druhy daňových úniků, zejména pak s tzv. karuselovými podvody. Signál, který by tím byl směrem k daňovým subjektům, které si řádně plní své povinnosti, vyslán, by mohl vyvolat nežádoucí přesvědčení, že daňové povinnosti plní pouze „hlupáci“. Poté, co byl systém daňových podvodů v dané oblasti detailně popsán, a poté, co bylo nabídnuto adekvátní řešení, vyzněla by rezignace

¹⁰ To bylo zřetelně patrné při zavedení režimu přenesení daňové povinnosti a systému kontrolních hlášení (kontrolní výkaz) na Slovensku, kdy doposud aktivní skupiny na Slovensku přesunuly činnost na území České republiky.

o to citelněji. Posílení všeobecného přesvědčení, že se vrací zpět systém, který umožňuje vznik daňových úniků a tedy obcházení a porušování práva, by znamenalo narušení jeho věrohodnosti. Dosáhne-li pak nevěrohodnost určité intenzity, ztrácí systém svou legitimitu, což v konečném důsledku může vést až k rozporu s ústavním pořádkem. Zakládá se totiž nerovnost mezi daňovými subjekty, které své povinnosti plní řádně a včas, a daňovými subjekty, které své povinnosti řádně neplní a zákon obcházejí. Nerovnost je dána v tom, že daňové subjekty neplnící své povinnosti nejsou za tato porušení nijak postihovány a zároveň jim porušování povinností generuje nemalé finanční prostředky v podobě daňových úniků (zejména neoprávněně vylákaných nadměrných odpočtů na dani z přidané hodnoty). Dochází tak k efektu označovanému někdy jako „*zdanění hloupých*“. Určitá skupina obyvatel je na základě zákona povinna přispívat ze svého majetku na chod věcí veřejných formou daní, přičemž část vybraných prostředků nesměruje do veřejných rozpočtů, nýbrž je protiprávně vylákána jinou skupinou obyvatel. Při tom právní řád by měl obsahovat nástroje, které zaručí, že prostředky vybrané do veřejných rozpočtů v důsledku omezení vlastnického práva budou použity k zákonnému účelu. Nerovnost zároveň negativně ovlivňuje podnikatelské prostředí, neboť nepoctivé daňové subjekty mají v důsledku daňových podvodů výhodu o 5 % - 15 % nižších cen v podobě částky použité ke zkrácení daně. Z tohoto pohledu se pro řadu plátců jeví jako příznivější nést zátěž spojenou s opatřeními státu omezujícími daňové úniky v podobě kontrolních hlášení, než podnikat v hospodářsky nerovném postavení.

VII. Závěr

[62] Derogace právního předpisu či jeho ustanovení Ústavním soudem je z povahy věci zásahem do právní jistoty adresátů právní normy a do stability právního řádu. Derogace se jako prostředek ochrany ústavnosti nabízí jako *ultima ratio*. Není sice záměrem vlády zpochybňovat zákonné právo skupiny senátorů podat ústavní stížnost, je však nutné připomenout, že senátoři jsou primárně součástí moci zákonodárné a jsou nadáni zákonodárnou iniciativou. V průběhu legislativního procesu se mohou k návrhům zákonů vyjadřovat a podávat pozměňovací návrhy. Žádná kritika stran protiústavnosti institutu kontrolního hlášení však při projednávání senátního tisku č. 380 nezazněla (dokonce i zástupce skupiny senátorů hlasoval pro schválení návrhu zákona s pozměňovacími návrhy). Ani v průběhu roku 2015, tedy po dobu legisvakance tohoto opatření nevzešla ze strany Senátu žádná iniciativa, která by se cestou zákonodárné moci pokusila zrušit toto slovy navrhovatelů protiústavní opatření. Místo toho, aby se standardní cestou změny zákona a v rámci řádné diskuze mezi účastníky legislativního procesu pokusili toto opatření zrušit, přesouvá skupina senátorů svojí odpovědnost na moc soudní.

[63] Z výše uvedených důvodů **nelze souhlasit s požadavkem na zrušení slov „nebo kontrolního hlášení“ v § 100 odst. 1 a ustanovení § 101c-101i zákona o dani z přidané hodnoty.**