

# Advokát Doc. JUDr. Zdeněk Koudelka, Ph.D.

Adresa: Optátova 46, 637 00 Brno  
mobil: 774 915 919, e-mail: [advokat@zdenekkoudelka.cz](mailto:advokat@zdenekkoudelka.cz), [www.zdenekkoudelka.cz](http://www.zdenekkoudelka.cz)  
IČO: 63389096, evidenční číslo advokátní komory 04176

---

Brno, 3. 12. 2015

Ústavní soud  
Joštova 8  
660 83 Brno

## Příloha:

1. Podpisová listina 18 senátorů
2. Podpisová listina 3 senátorů
3. Plná moc

Navrhovatel: Skupina senátorů  
Pověřený senátor Ivo Valenta  
Valdštejnské náměstí 4, 118 01 Praha  
Zástupce: Advokát Doc. JUDr. Zdeněk Koudelka, Ph.D.  
Optátova 46, 637 00 Brno

Účastník: 1. Poslanecká sněmovna, Sněmovní 4, Praha  
2. Senát, Valdštejnské náměstí 4, Praha

## Návrh na zrušení některých ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty zavádějící kontrolní hlášení plátců DPH

### Žádost o přednostní projednání

#### 1. Navrhovatel

Navrhovatelem je skupina senátorů, jejichž seznam je v podpisových listinách. Za skupinu senátorů jedná senátor Ivo Valenta, který udělil plnou moc advokátu Zdeňku Koudelkovi.

**Důkaz:** Podpisová listina 18 a 3 senátorů  
Plná moc

#### 2. Předmět návrhu

Předmětem návrhu je zrušení slov „nebo kontrolního hlášení“ v § 100 odst. 1 a ustanovení § 101c-101i zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění zákona č. 360/2014 Sb. Účinnost napadených ustanovení je od 1. 1. 2016. Uvedená ustanovení zavádějí povinnost podávat kontrolní hlášení. Důvodem je rozpor s čl. 1 odst. 1 a čl. 2 odst. 3 Ústavy č. 1/1993

Sb. a čl. 4 odst. 1, 2 a čl. 2 odst. 2, čl. 4, čl. 10. odst. 3, čl. 11 a hlavou pátou Listiny základních práv a svobod (Listina). Důvody rozporů s ústavním pořádkem jsou uvedeny dále. 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. Navrhovatel navrhuje zrušení všech napadených ustanovení, protože jsou vnitřně provázána a vytváří jeden celek povinnosti podávání kontrolních hlášení, byť důvod a intenzita neústavnosti je u jednotlivých dílčích ustanovení různá.

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

V rámci pravidelného kontrolního hlášení jsou plátcí daně z přidané hodnoty povinni sdělovat finančnímu úřadu důvěrné informace o svých odběratelích a dodavatelích. Navrhovatel si je vědom, že konkrétní rozsah těchto údajů stanoví dle § 101d zákona o dani z přidané hodnoty formulář vydaný správcem daně, který začátkem prosince 2015, tedy krátce před účinností napadených ustanovení, ještě není vydán v definitivní verzi. Tedy nejsou známy přesně veškeré požadované údaje. Navrhovatel však namítá neústavnost zákona, ne formuláře správce daně (finanční správy). Navrhovatel konstatuje, že napadená ustanovení zákona, především § 101c odst. 1 písm. a), který stanoví plátcí povinnost podat kontrolní hlášení, pokud uskutečnil zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku, nebo přijal úplatu přede dnem uskutečnění tohoto plnění, umožňují sběr jakýchkoliv údajů týkajících se zdanitelných plnění poskytnutým i neplátcům DPH. Jestli nakonec taková okolnost nastane, záleží na libovůli finanční správy při vydání příslušného formuláře. Navrhovatel je však přesvědčen, že, bez ohledu na konkrétní znění formuláře finanční správy, jsou ustanovení zákona, která takovou možnost připouští, neústavní.

Finanční úřad bude mít možnost z kontrolních hlášení získat databázi údajů osobní a citlivé povahy. Finanční správa, respektive technický správce této databáze pro finanční správu, pak bude spravovat databázi, která musí být chráněna před neoprávněným shromažďováním nebo jiným zneužíváním těchto údajů. V řadě případů budou shromažďovaná data spravovat různé firmy pro finanční správu. Tato data mohou být zneužita pracovníky finanční správy, ale i dalšími externími pracovníky, jako správci serverů. Kontrolní hlášení musí podávat i advokáti a advokátní komora z hlediska dopadu na povinnost mlčenlivosti a důvěrnosti advokátních služeb k tomu uvedla: *„je státu dáván do rukou nástroj, jímž může sledovat platby mezi advokáty a jeho klientem, jejich výši, četnost, frekvenci. Dle názoru České advokátní komory tak kontrolní hlášení významným způsobem snižují ochranu klienta proti zásahům státu, pokud jde o garanci jeho práva na právní pomoci.“*<sup>1</sup>.

Navrhovatel uvádí, že povinnost mlčenlivosti jednotlivých pracovníků finančního úřadu není zárukou toho, že nashromážděná data se nedostanou do rukou neoprávněných osob. Shromažďování takovýchto dat, v zákoně neurčitě definovaném rozsahu, představuje neproporcionální zásah do práv vymezených Listinou základních práv a svobod. Tento zásah lze navíc považovat jako porušující podstatné náležitosti demokratického právního státu, k nimž lze přiřadit i zásadu proporcionality ve smyslu článku 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod. Shromažďování údajů představuje zásah do soukromého života. Je pak nutné počítat s rizikem nezákonného zneužití uchovávaných údajů.

Z čl. 10 odst. 3 Listiny plyne právo každého na ochranu soukromí včetně ochrany před neoprávněným shromažďováním osobních údajů. Z tohoto subjektivního práva plyne

---

<sup>1</sup> MONIKA NOVOTNÁ. Kontrolní hlášení plátců DPH se týká i advokátů. Bulletin advokacie 11/2015, s. 5.

objektivní požadavek na právní řád. Ani zákonodárce nemůže libovolně zákonem pokrýt jakékoli shromažďování údajů, ale i při jejich zákonném umožnění musí být poměřována legitimita, nezbytnost a rozumnost takového shromažďování a proporcionalita zájmů na shromažďování takovýchto údajů ve srovnání s ochranou soukromí. Jakékoliv shromažďování osobních údajů, byť zákonem dovolené, v sobě totiž nese nebezpečí jejich zneužití. Preventivně je tedy lepší tyto údaje neshromažďovat, aby nedošlo ke zneužití, s výjimkou zcela zásadního veřejného zájmu na jejich shromáždění. Přitom veřejný zájem nemá apriorní přednost před ochranou osobních údajů, ale musí to být odůvodněno legitimním cílem a prostředky v demokratickém státě přípustnými a obvyklými.

Snaha zabránit daňovým únikům je ve veřejném zájmu, ale automaticky nemůže sama o sobě odůvodňovat rozsáhlé narušení práva na soukromí, kam patří i ochrana osobních údajů. Vždy se musí zjišťovat legitimitu, nezbytnost a přiměřenost takového opatření a to i při přijímání zákona a při případném následném posuzování jeho ústavnosti. Část výkonné moci totiž získává významnou sumu informací a nelze vyloučit jejich zneužití. Pokud by se takové zjišťování neuplatňovalo, stalo by se ústavní právo na soukromí jen deklaratorní s tím, že by mohlo být cestou obyčejného zákona fakticky vytunelováno.

Ústavní soud konstatoval, že *"jedním z esenciálních znaků demokratického právního státu je princip přiměřenosti, který zejména předpokládá, že opatření omezující základní práva či svobody nesmějí svými negativními důsledky přesáhnout klady, které představuje veřejný zájem na těchto opatřeních. K omezení základních práv či svobod sice může zcela výjimečně dojít i v případě jejich kolize s některým z veřejných statků (veřejný zájem); podstatná je však v této souvislosti maxima, podle které základní právo či svobodu lze omezit pouze v případě mimořádně silného a rádně odůvodněného veřejného zájmu, při pečlivém šetření podstaty a smyslu omezovaného základního práva."*<sup>2</sup>

Navrhovatel má za to, že možný rozsah poskytovaných informací nemůže být odůvodněn formálně deklarovanou snahou omezit daňové úniky. Podstata těchto daňových úniků tkví v tom, že si plátcí daně uplatní odpočet za zdanitelné plnění, které proběhlo jen formálně. Podle zastánců novely má právě kontrolní hlášení spárovat právo na odpočet DPH u jednoho subjektu s daňovou povinností u jiného subjektu. Aby však mohl být uplatněn odpočet daně, musí být ten, kdo jej uplatňuje, plátcem daně. Z tohoto pohledu je nedůvodné, aby zákon umožňoval podávání hlášení i o zdanitelných plnění pro neplátce DPH, kteří si žádný odpočet uplatnit nemohou. K čemu bude finanční správě - podřízené dnes ministři, který se netají tím, že chce řídit stát jako firmu – tedy ne demokraticky, ale autoritativně - informace o tom, že určitý člověk zaplatil v dubnu 2015 v hospodě té a té 10 100 Kč anebo že si koupil v této hodnotě nábytek do svého domu, když se nejedná o plátce DPH. Tedy odečet daně uplatnit nemůže. Navíc takovému hlášení mohou podléhat i platby za zdravotnické úkony, které si např. fyzická osoba objedná mimo veřejné pojištění (placená asistovaná reprodukce, plastické operace). Z těchto informací mohou být zjistitelné i velmi citlivé údaje o osobách. Navrhovatel zde poukazuje na to, že skutečný rozsah zjišťovaných údajů stanoví finanční správa svým formulářem a může jej tedy stanovit tak, že se nebude týkat údajů o plnění pro neplátce DPH a bude z hlediska shromažďování údajů méně obsáhlý, ale může jej stanovit i tak, že se bude týkat údajů o neplátcích DPH a množství získávaných údajů bude rozsáhlé. Navíc se může postup finanční správy v čase lišit a vydáním nového formuláře zhoršit pro osoby původní mírnější přístup. Zákon, který umožňuje vydat formulář finanční správě, kde budou i údaje o neplátcích DPH, není legitimní z hlediska výběru daně z přidané hodnoty a je objektivně neústavní bez ohledu, zda takový formulář bude finanční správou vydán.

---

<sup>2</sup> Nález ze dne 12. března 2008, sp.zn. Pl. ÚS 83/06 (N 55/48 SbNU 629; 116/2008 Sb.).

Je podstatně odlišné pro ohrožení práva na soukromí, jestli určité informace může konkrétní finanční úřad ověřit v jednotlivém případě kontrolou u konkrétního subjektu, anebo jsou skrze vzájemně propojenou databázi dostupné on-line v celostátním měřítku. Vzpomeňme na zabezpečení databáze diplomacie USA. Přesto jsou tajné depeše USA veřejně dostupné na WikiLeaks.

Přiměřenost musí být zjišťována i z pohledu zatížení určitou povinností v porovnání s možnými pozitivními přínosy. Obecně se podvody s DPH spojují s obchody s pohonnými hmotami a jinými obchody, kde úniky mohou dosáhnout miliard korun. Taková výše však je možná jen při velkých obchodech. Je naprosto nesmyslné, aby obsahem kontrolního hlášení byla každá platba. Je pravda, že platby do 10 000 Kč jsou dle návrhu příslušného formuláře z listopadu 2015 uváděny kumulativně, ale tato hranice je nízká. Není možné udělat miliardové podvody v reálném čase v rámci platby např. po 11 000 Kč. Pokud lze pochopit snahu zákonodárce zavedením nové povinnosti omezit daňové úniky, pak měl novou povinnost stanovit pro platby vůči plátcům DPH od výše, kdy tyto úniky nastávají v rozsahu znatelně ohrožující daňový příjem státu. Je možné diskutovat o této výši, ale navrhovatel je přesvědčen, že to není každé zdanitelné plnění. Ani to není platba v hranici 10 000 Kč, od které již nelze platbu uvádět kumulativně. Hranice, od kdy by měl stát rozumný a legitimní důvod požadovat hlášení o platbách, je zcela určitě vyšší. Navrhovatel je přesvědčen, že zákonná úprava připouštějící možnost hlášení, které identifikuje zdanitelná plnění nad 10 000 Kč včetně pro neplátce DPH, kteří nemohou uplatnit odpočet, nemůže sloužit k reálnému boji proti daňovým únikům, ale nedůvodně zatěžuje plátce daně a slouží ke shromažďování informací a údajů v jednom centru výkonné moci v tak velkém objemu, že možnost zneužití je značná.

Navrhovatel je přesvědčen, že v kombinaci zatížení malých plátců stejně jako velkých, zákonem otevřená možnost sbírání údajů i o neplátcích DPH a razantního narušení práva na soukromí plošným shromažďováním osobních údajů, je zavedení kontrolního hlášení neústavní z důvodu absence legitimního zájmu na sběr takového množství údajů, které narušuje ústavní právo na soukromí. Dále je neústavnost zvýšena tím, že zákonem připuštěná možnost sběru údajů o platbách osob, které nejsou plátcí DPH, tedy si nemohou uplatnit odpočet, je bez jakéhokoliv legitimního důvodu a jde o věc nerozumnou a zbytečnou. Napadená ustanovení zákona umožňují výkonné moci zavést orwellovský svět Velkého Bratra, kdy stát shromažďuje množství informací, které ani nechce použít hned, ale které se někdy, na někoho, proti někomu a ve prospěch někoho mohou hodit. Takto postupují tajné služby totalitního státu, takto nemohou jednat orgány státu demokratického. To vše v situaci, kdy ministr financí veřejně prohlašuje, že chce stát řídit jako firmu, tedy autoritativně s cílem dosažení největšího zisku.

#### **4. Test proporcionality - rozpor se zásadou přiměřenosti materiálního narušení mezi ústavních práv a nutností zjištění nemožnosti alternativního postupu vůči malým plátcům DPH**

Navrhovatel je dále přesvědčen, že přiměřenost musí být posuzována i ve vztahu k subjektům, jež nová povinnost zatěžuje. Konečně i dosavadní zákon stanoví hranici obratu pro povinnou registraci jako plátce DPH 1 000 000 Kč v rámci posledních 12 měsíců, přitom však stanoví odchylně povinnosti pro plátce s obratem do 10 000 000 Kč, kteří mohou mít z důvodu snadnější administrativy zdaňovací období kalendářní čtvrtletí,<sup>3</sup> zatímco základní zdaňovací

<sup>3</sup> § 99a odst. 1 písm. a) zákona o DPH č. 235/2004 Sb.

období je měsíční.<sup>4</sup> Legitimním důvodem tohoto odlišení je menší zatížení malých podnikatelů i skutečnost, že daňové úniky reálně zasahující stát se odehrávají v rámci velkých obchodů. Ustanovení týkající se kontrolního hlášení však nerespektují dosavadní odlišný přístup zákona a zavádějí povinnost pro každého plátce bez ohledu na jeho velikost s tím, že jen u fyzických osob je umožněno podávat hlášení v termínech pro podání daňového přiznání (tedy i čtvrtletně). Navrhovatel je názoru, že je nutné z hlediska materiálního ústavního práva posuzovat i konkrétní dopad na určité typy osob. Tedy povinnost může být vnímána jako neústavní, pokud zatěžuje stejně velké i malé podnikatele. Dopad na malé podnikatele ve srovnání s velkými je mnohem nepříznivější a to až s intenzitou neústavnosti. Zde odkazuje navrhovatel na náleze Ústavního soudu, který z obdobných principů zhodnotil jako neústavní kauze vůči malým distributorům pohonných hmot zavedené novelou zákona o pohonných hmotách. „*Ústavní soud pak i v této souzené věci přistoupil při posuzování ústavní konformity napadených ustanovení k testu proporcionality. Ten opakovaně definoval ve své judikatuře jako test tří kroků spočívajících v posouzení legitimacy a nezbytnosti sledovaného cíle v demokratické společnosti, v posouzení racionality spojení mezi cílem a prostředky vybranými k jeho prosazení a konečně v posouzení toho, zda neexistují alternativní způsoby dosažení cíle, jejichž využití by učinilo zásah do základního práva méně intenzivní, popř. jej zcela vyloučilo. Ústavní soud předně dospěl k závěru, že napadená právní úprava ob stojí v prvním kroku testu proporcionality. Napadená ustanovení vycházejí z legitimní snahy zákonodárce "omezit vznik a zneužívání účelově založených společností, které hrají zásadní roli ve všech známých deliktech na trhu s pohonnými hmotami" (viz důvodovou zprávu ke sněmovnímu tisku č. 883/0). Ani navrhovatel sám nenapadá samotný institut kauce, která je i podle Ústavního soudu racionálním prostředkem k prosazení tohoto cíle. Pokud jde o racionalitu napadené právní úpravy, nešlo by této jistě upřít, že k vytčenému cíli ve vztahu k samotným daňovým malversantům by směřovala. Na straně druhé je však nutno vzít především v potaz okolnost, že na trhu pohonných hmot se zároveň a především pohybují i poctiví distributoři pohonných hmot, do jejichž práv by mohla napadená právní úprava necitlivě zasáhnout. Jinak slovy českého pořekadla řečeno, mohlo by dojít k tomu, že "se špinavou vodou by bylo z vaničky vylito i dítě". V nyní posuzované věci je pak, jak z podání navrhovatele, tak z vyjádření účastníků a vedlejších účastníků, prima vista klíčovou otázkou výsledek třetího 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. Ústavní soud dospěl k závěru, že napadená část ustanovení § 6i odst. 1 a ustanovení § 6i odst. 2 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., (dále též jen "část ustanovení § 6i zákona") v tomto kroku testu proporcionality neobstojí.*"<sup>5</sup>

Ústavní soud v nálezu č. 187/2015 k zásadě proporcionality uvedl: „*Úcta k právům a svobodám jedince je nepochybně jedním z oněch principů právního státu, jak má na mysli Preambule Ústavy, z něhož lze dovodit jedno ze základních pravidel fungování státní moci, kterým je zásada proporcionality (přiměřenosti) a zákaz zneužití práva, jak ostatně v řadě nálezů dovodil Ústavní soud [srov. náleze ze dne 13. srpna 2002 sp.zn. Pl. ÚS 3/02 (N 105/27 SbNU 177; 405/2002 Sb.)]. Tato zásada vychází z premisy, že k zásahu do základních práv či svobod, i když to jejich ústavní úprava nepředpokládá, může dojít v případě jejich vzájemné kolize nebo v případě kolize s jinou ústavně chráněnou hodnotou, jež nemá povahu základního práva a svobody /veřejný statek/. Vždy však je v těchto případech třeba posuzovat účel (cíl) takového zásahu ve vztahu k použitým prostředkům, přičemž měřítkem pro toto posouzení je již zmíněná zásada proporcionality (přiměřenosti v širším smyslu), jež může být*

<sup>4</sup> § 99 zákona o DPH.

<sup>5</sup> Bod 19-22 nálezu č. 130/2014 Sb. o ústavnosti části zákona č. 311/2006 Sb., o pohonných hmotách.

*také nazývána zákazem nadměrnosti zásahů do práv a svobod. Tato obecná zásada zahrnuje tři principy, respektive kritéria posuzování přípustnosti zásahu. První z nich je princip způsobilosti naplnění účelu (nebo také vhodnosti), dle něhož musí být příslušné opatření vůbec schopno dosáhnout zamýšleného cíle, jímž je ochrana jiného základního práva nebo veřejného statku. Dále se pak jedná princip potřeby, dle něhož je povoleno použití pouze nejšetrnějšího - ve vztahu k dotčeným základním právům a svobodám - z více možných prostředků. Třetím principem je princip přiměřenosti (v užším smyslu), podle kterého újma na základním právu nesmí být nepřiměřená ve vztahu k zamýšlenému cíli, tj. opatření omezující základní lidská práva a svobody nesmějí, jde-li o kolizi základního práva či svobody s veřejným zájmem, svými negativními důsledky přesahovat pozitiva, která představuje veřejný zájem na těchto opatřeních. V tomto bodě se vychází ze zvážení empirických, systémových, kontextových i hodnotových argumentů. Empirickým argumentem lze chápat faktickou závažnost jevu, jenž je spojen s ochranou určitého základního práva; systémový argument znamená zvažování smyslu a zařazení dotčeného základního práva či svobody v systému základních práv a svobod. Kontextovým argumentem lze rozumět další negativní dopady omezení jednoho základního práva v důsledku upřednostnění jiného; hodnotový argument představuje zvažování pozitiv v kolizi stojících základních práv vzhledem k akceptované hierarchii hodnot).“<sup>6</sup>*

V důvodové zprávě před přijetím zákona bylo konstatováno, že zákon nemá škrtící účinek vůči majetkovému substrátu jednotlivce.<sup>7</sup> Toto konstatování je nepravdivé. V případě, že finanční správa zjistí nesrovnalost, je okamžitě podnikateli udělena automatická pokuta 1.000 Kč a zaslána výzva k odstranění chyby do 5 dnů od doručení. Pro živnostníky a malé podnikatele s malým počtem zaměstnanců, nebo s žádnými zaměstnanci to znamená konec dovolených a služebních cest, neboť nikdo neví, kdy výzva, v případě nesrovnalostí, bude doručena. V případě, že závada nebude odstraněna do 5 dnů, nebo se v opravě vyskytne další závada, tak je automaticky udělena pokuta 10.000 Kč a opět zaslána výzva k odstranění do 5 dnů od doručení. V případě, že tato další závada nebude odstraněna do 5 dnů, nebo se v opravě vyskytne další závada, tak je automaticky udělena pokuta 50.000 Kč a opět zaslána výzva k odstranění do 5 dnů od doručení.

Navrhovatel považuje ustanovení § 101g zákona o dani z přidané hodnoty, které zavádí zákonnou lhůtu 5 dnů k nápravě chyby při podání kontrolního hlášení za naprosto nedostatečnou s velkou intenzitou postihu zvláště pro malé plátce, kteří nemají specializované zaměstnance pro tuto oblast. Při kumulaci státních svátků a sobot a nedělí (např. 5. a 6. června – svátky sv. Cyrila a Metoděje a Jana Husa a následná sobota a neděle, vánoční svátky 24.-26. prosince a následná sobota a neděle) fakticky dojde k tomu, že bude mít plátce na splnění povinností jen jeden pracovní den s tím, že jinak bude automaticky postižen pokutou ze zákona dle § 101h odst. 1 zákona o DPH až do 50 000 Kč. Navrhovatel zde uvádí, že materiální zásah do práv osob je v tom, že § 101g stanovuje povinnost v kalendářních dnech, ne dnech pracovních, jak činí např. předchozí § 101f odst. 2 zákona o DPH. Navrhovateli je známo, že Ústavní soud již uznal jako ústavně konformní § 250 daňového řádu č. 280/2009 Sb. nálezem č. 187/2015 Sb. Nicméně v daném ustanovení daňového řádu se uvádí 5 dnů pracovních, což má zcela jiný materiální dopad než 5 dnů podle napadeného ustanovení § 101g zákona o DPH. Obecně se interpretuje lhůta určená ve dnech jako dny kalendářní. Pokud napadené ustanovení neuvádí lhůtu ve dnech pracovních, musí se vykládat tak, že jde o lhůtu kalendářní. Stanovení krátké lhůty pro plnění povinností v § 101g zákona o DPH v kalendářních dnech, když jinde daňové předpisy užívají lhůtu ve dnech pracovních, je bez

<sup>6</sup> Bod 50 odůvodnění nálezu č. 187/2015 Sb. (Pl.ÚS 24/14).

<sup>7</sup> Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon o dani z přidané hodnoty, s. 29-30. Tisk Poslanecké sněmovny 7. volební období, č. 291.

důležitého, rozumného a legitimního důvodu. Toto ustanovení neobstojí z hlediska testu proporcionality, jelikož by se jistě daňový systém státu nezhroutil, ani nebyl nijak ohrožen, pokud by lhůta byla delší, např. určena ve dnech pracovních.

Navrhovatel je přesvědčen, že neústavnost napadených ustanovení plyne i z materiálně podstatně tvrdšího dopadu na malé plátce DPH, které zatěžuje stejnou povinností jako subjekty velké.

## **5. 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**

Navrhovatel poukazuje na to, že § 101d zákona o DPH se nazývá „*Náležitosti a způsob podání kontrolního hlášení*“. Přitom v odstavci 1 je jen obecně a zcela nedostatečně stanoveno, že je plátce daně povinen uvést údaje potřebné pro správu daně bez bližšího určení. Zákon jistě může stanovit formulář, ale ten má zajistit jednotnost podání a případné podrobnosti podání. Nikoliv prvotně stanovit povinnosti. Rozsah povinných sdělovaných údajů musí být upraven v zákoně.

V samotné důvodové zprávě vláda jako navrhovatel k § 101d odst. 1 uvedla: „*Toto ustanovení zakotvuje povinnost plátce uvádět v kontrolním hlášení předepsané údaje potřebné pro správu daně z přidané hodnoty. Tyto údaje nejsou explicitně stanoveny zákonem, ale budou určeny prostřednictvím formuláře správce daně, bude se tedy jednat o tzv. formulářové podání. Stanovení předepsaných údajů prostřednictvím formuláře je velice flexibilní a správce daně, tak může rychleji reagovat na situace, kdy vyvstane potřeba vyžadovat nějaký další údaj nebo naopak může efektivně odstranit povinnost uvádět údaj, který se ukáže pro tyto účely jako nepotřebný. V případě, že by tyto údaje stanovoval přímo zákon, jejich změna by vyžadovala novelizaci zákona. Tento způsob změny údajů by byl rigidní a neumožňoval by přiměřeně reagovat na potřeby praxe.*“<sup>8</sup> Tedy vláda se výslovně až ostentativně hlásí k tomu, že obsah ohlašovaných údajů, které jsou stanoveny jako právní povinnost, fakticky neukládá zákona, ale pouhý formulář finanční správy s tím, že je to vše jednoduší a flexibilnější. Jde o prosazení zásady „řídít stát jako firmu“ bez ohledu na ústavní zásady.

Vláda skrze zákon dosáhla přenesení obsahu a rozsahu stanovených povinností na výkonnou moc nikoliv formou podzákonného prováděcího právního předpisu (vyhlášky, nařízení vlády), ale formou formuláře finanční správy, byť i stanovením povinností ve vyhlášce by ve srovnání se zákonodárnou činností byl splněn cíl vlády sledující flexibilitu úpravy (ovšem navrhovatel takový důvod neakceptuje). Tím zřejmě sledovala dva cíle. Vyhnout se povinnosti předložit návrh prováděcího předpisu spolu s návrhem zákona, jak ji ukládá jednacím řádem Poslanecké sněmovny,<sup>9</sup> a dále zamezit kontrole takto delegované normotvorby Ústavním soudem, protože ten může přezkoumávat vyhlášky a nařízení vlády, nikoli formuláře. Tím došlo k nedůvodnému obcházení pravidel řádného legislativního procesu a kontroly ústavnosti a zákonnosti prováděcích právních předpisů výkonné moci, čímž je porušen princip republiky jako demokratického právního státu dle čl. 1 odst. 1 Ústavy.

Základní ústavní zásadou demokratického režimu po listopadu 1989 je, že povinnosti lze uložit jen zákonem.<sup>10</sup> V Listině je uvedena méně přísná formulace, kdy lze povinnost uložit i na základě zákona.<sup>11</sup> Navrhovatel uvádí, že Listina i Ústava mají ústavní sílu a v tomto

<sup>8</sup> Důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění zákon o dani z přidané hodnoty, s. 66. Tisk Poslanecké sněmovny 7. volební období, č. 291.

<sup>9</sup> § 86 odst. 4 zákona č. 90/1995 Sb., o jednacím řádu Poslanecké sněmovny.

<sup>10</sup> Čl. 2 odst. 4 Ústavy.

<sup>11</sup> Čl. 4 odst. 1 Listiny.

případě by se mělo užít ustanovení Ústavy jako předpisu mladšího (platnost 1992, účinnost 1993), zatímco Listina je platná a účinná od roku 1991, byť šlo o součást právního řádu československého recipovaného do ústavního pořádku České republiky.<sup>12</sup> Navrhovatel odkazuje na právní zvyklost v oblasti recepce práva, kdy v roce 1918 provedená recepce rakouského a uherského práva byla vykládána tak, že se přebírá právní předpis s celou svou historií, tedy i původním rokem platnosti, a nikoliv pouhý text právního předpisu s tím, že by snad šlo o nový předpis vzniklý spolu s recepční normou 28. 10. 1918. Navíc výkladové stanovisko, že Listina má přednost před Ústavou jako speciální právní předpis pro oblast práv a svobod je akceptovatelné v případě, že půjde o ochranu individuálních práv a tento výklad bude pro osobu výhodnější. (Viz ZDENĚK KOUDELKA, VOJTĚCH ŠIMÍČEK. K právní povaze Listiny základních práv a svobod. *Právník* č. 2/1996, s. 175-182.) Znění Listiny lze akceptovat např. pro stanovení povinností obecně závaznými vyhláškami, které jsou vydávány jakožto originární právní předpisy demokraticky zvoleným tělesem – zastupitelstvem - v rámci zákonem stanové působnosti územní samosprávy. Nelze to vztáhnout na formulář finanční správy. Navíc i Listina stanoví, že meze základních práv a svobod může určit jen zákon,<sup>13</sup> přičemž čl. 3 odst. 1 ústavního zákona č. 23/1991 Sb. uvozující Listinu do ústavního řádu československého počítal s tím, že ústavy mohou přijmout výhodnější úpravu pro osoby v oblasti základních práva a svobod. Tento zákon byl sice dekonstitucionalizován Ústavou, ale nikoliv zrušen.

Navrhovatel uvádí, že v případě kontrolního hlášení nejde o prostou povinnost, ale zároveň o povinnost, která narušuje právo na soukromí jako ústavně chráněné základní právo. Výhrada zákona je tedy nutná. Nelze připustit, aby výkonná moc zcela úmyslně obcházela zákonodárný proces tím, že si skrze momentální vládní většinu nechá v zákoně odsouhlasit zmocnění pro stanovení konkrétních omezení ústavního práva pouhým formulářem finanční správy, který sám o sobě dokonce není ani právním předpisem v tradičním pojetí, byť se fakticky jako normativní právní akt za této situace jeví. Takové zákonné ustanovení je zmocňovacím zákonem, který práva zákonodárce přenáší na výkonnou moc. Zmocňovací zákony stály u konce demokracie – Německo 1933,<sup>14</sup> pomnichovské Československo prosinec 1938,<sup>15</sup> když fakticky likvidovaly moc parlamentu. Zmocňovací zákon si lze v mimořádné době představit, ale muselo by jít o zmocnění ústavodárce, ne pouhého zákonodárce. Parlament je sice jediným orgánem moci zákonodárné,<sup>16</sup> ale není jejím vlastníkem. Je jeho povinností z ústavy vykonávat zákonodárnou činnost a nesmí ji pouhým obyčejným zákonem přenést na jiného. I kdyby ústavodárce přijal možnost zmocňovacích zákonů, muselo by jít o ústavní normu, jen za přísných podmínek a pro dobu mimořádnou. Rozhodně ne pro dobu běžného fungování státu, pokud takový stát má být ještě nazýván parlamentní demokracií. I nejvýznamnější československý konstitucionalista, který se zmocňovacím zákonem zabýval, Jaroslav Krejčí odsoudil v době meziválečného Československa praxi zmocňovacích zákonů bez ústavního zmocnění.<sup>17</sup>

Ústavní soud v nálezu Pl.ÚS 13/12 již odmítl možnost nahrazení normotvorby zákonodárcem pouhým nařízením vlády jako neústavní. Veškeré závěry Ústavního soudu vůči nemožnosti nahrazovat zákonodárnou činnost nařízeními vlády lze vztáhnout i na neústavnost nahrazení

---

<sup>12</sup> Čl. 3 a 112 odst. 1 Ústavy.

<sup>13</sup> Čl. 4 odst. 1 Listiny.

<sup>14</sup> Zákon pro nápravu nouze národa a Říše z 24. 3. 1933, Reichsgesetzblatt č. 25/1933.

<sup>15</sup> Ústavní zákon č. 330/1938 Sb. o zmocnění ke změnám ústavní listiny a ústavních zákonů a o mimořádné moci nařizovací.

<sup>16</sup> Čl. 15 odst. 1 Ústavy.

<sup>17</sup> JAROSLAV KREJČÍ. *Moc nařizovací a její meze*. Praha 1923, 32 s. *Nařízení contra legem*. Praha 1927, 73 s. *Zmocňovací zákon a ústavní soud*. Praha 1939, 102 s. Nález československého Ústavního soudu ze 7. 11. 1922, č. 284/1922 Úředního listu.



zákonodárné úpravy pouhým formulářem finanční správy. Ústavní soudu uvedl: „*Principu dělby moci naopak odpovídá, že ústavní rozhraničení pravomoci stanoví limity jak orgánům moci výkonné, tak moci zákonodárné (sp.zn. Pl. ÚS 52/03, N 152/35 SbNU 117). Z pojmu právního státu, jenž nachází své ústavní zakotvení v čl. 1 Ústavy, vyplývá totiž princip, že ani zákonodárce ani exekutiva nemůže s formami práva, tj. s prameny práva, nakládat libovolně, nýbrž se musí řídit hledisky ústavodárce, jakož i hledisky dalšími, zejména transparentnosti, přístupnosti a jasnosti (sp.zn. Pl. ÚS 24/99, N 73/18 SbNU 135). Uvedené zásadní stanovisko přitom rozhodně není v tuzemském konstitucionalismu ničím novým. Již v počátcích budování demokratické republiky v tuzemsku bylo konstatováno, že zákonodárný akt obsahující v pravdě delegaci zákonodárné moci na vládu by měnil ústavní listinu tím, že by k ní připojil dosud neobsaženou výhradu, že moc zákonodárnou vykonává Národní shromáždění jen potud, pokud ji nedelegovalo na vládu (srov. náleží Ústavního soudu Československé republiky č. j. Úst 120/22-2/10 ze dne 7. listopadu 1922 in Úřední list republiky Československé 1922: 284, 5605-5608). Z toho tedy plyne, že ústavní vymezení odvozené normotvorby exekutivy musí být vydáno oprávněným subjektem, nemůže zasahovat do věci vyhrazených zákonu, a musí být zřejmá vůle zákonodárce k úpravě nad zákonný standard, musí být tedy otevřen prostor pro sféru nařízení. Nařízení vlády tedy podobně jako jiný podzákonný předpis, může toliko podrobněji konkretizovat problematiku, upravenou v základních rysech již samotným zákonem.*“<sup>18</sup>

Navrhovatel poukazuje i na čl. 11 odst. 5 Listiny, který stanoví, že daně a poplatky je možno ukládat jen na základě zákona. Toto ustanovení nelze vykládat v užším slova smyslu pouze tak, že zákon stanoví daň a daňovou sazbu, ale je nutné užít rozšiřující výklad tak, že zákonodárce má přímo upravit všechny základní a podstatné daňové povinnosti, včetně povinností spojené se správou daně a kontrolou daní. I proto měl obsah povinných údajů v kontrolním hlášení upravit zákon a ne jen formulář finanční správy.

Navrhovatel je přesvědčen, že kontrolním hlášením požadované údaje měl stanovit zákon přímo. Nelze akceptovat postoj vlády, že vynechání zákonodárce je flexibilnější. Podstatou zákonodárné činnosti je i to, že přijímání zákonů nemá být unáhlené a že je pro ně nutno získat souhlas parlamentu jako demokraticky zvoleného tělesa lidem, coby zdroje veškeré moci ve státě.<sup>19</sup> Takový postup je ochranou před zneužitím moci. Vláda se fakticky vrací k praktikám před listopadem 1989, kdy řada povinností byla stanovena mimo zákon pouhými podzákonnými právními předpisy či dokonce jen interními akty. Taková praxe byla po zásluze kritizována jako praxe hluboce protidemokratická a nerespektující zásady tvorby práva v právním státě.

Skutečnost, že § 101d zákona o DPH fakticky převádí určení rozsahu údajů obsažených v kontrolním hlášení na finanční správu, je v rozporu s ústavní direktivou stanovící, že povinnosti musí být ukládány zákonem, na základě zákona a meze základních práv musí být stanoveny jen zákonem. Formulář finanční správy fakticky získává neústavně postavení právního předpisu a obsahuje obecnou (normativní) úpravu, kterou by měl obsahovat zákon sám.

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

Navrhovatel má za to, že § 101h odst. 1 zákona o DPH, který stanoví pokuty za porušení povinností při podání kontrolního hlášení ex lege, je v rozporu s právem na spravedlivý

<sup>18</sup> Bod 22-24 odůvodnění nálezu Ústavního soudu Pl.ÚS 13/12.

<sup>19</sup> Čl. 2 odst. 1 Ústavy č. 1/1993 Sb.

proces. Toto právo sice není výslovně v Listině uvedeno, ale vyplývá z její 5. hlavy, přičemž je nutné jej zajistit zvláště v trestních ustanoveních, které je nutno chápat v širším pojetí jakékoliv veřejné sankce, ne pouze trestného činu. Právo na spravedlivý proces je zajištěno i mezinárodní smlouvou.<sup>20</sup>

Napadené ustanovení zavádí pokuty přímo ze zákona, aniž by bylo nějakému orgánu umožněno v řízení zkoumat, proč k porušení zákonné povinnosti došlo, a dle toho moderovat výši pokuty. Fakticky nejsou stanoveny dolní hranice pokut. Nemůže být zohledněno, zda v případě malého podnikatele k nesplnění nedošlo např. omluvitelným důvodem – náhlý infarkt při sledování projevu ministra financí a z toho plynoucí delší neschopnost za sebe právně jednat. Takový sankční automatismus vede k tomu, že není právo nalézáno příslušným správním úřadem, který může individuálně věc posoudit, ale fakticky je konkrétní sankce stanovena přímo zákonodárcem. Tím není zajištěna ochrana práva v řádném procesu.

Navrhovateli je známo, že Ústavní soud nálezem 187/2015 Sb. uznal ústavnost § 250 daňového řádu č. 280/2009 Sb. Podstatnou odlišnost však vidí v tom, že § 250 daňového řádu stanoví pokuty v procentech stanovené daně (daňového odpočtu, daňové ztráty). Právě procentní sazbu Ústavní soud připustil s tím, že zohledňuje závažnost daňového deliktu i příjmové poměry postižené osoby, od nichž je daň odvozena.<sup>21</sup> Dokonce samotná vláda k návrhu na zrušení § 250 daňového řádu ve svém vyjádření předloženém Ústavnímu soudu 15. 1. 2015 obhajovala ústavnost daného ustanovení slovy: „*V případě sankcí (platebních deliktů), které běžně daňové předpisy stanoví, se nejedná o pevné sankce v pravém slova smyslu, nýbrž jde o sankce stanovené určitým procentem z výše peněžitého plnění, kterého se porušení daňové povinnosti v konkrétním případě týká. Tedy v jednotlivých případech bude výše pokuty rozdílná, a to do značné míry v závislosti na intenzitě porušení daňové povinnosti, pro které je rozsah peněžitého plnění, jehož se porušení týká, klíčový. Tento rozsah též do značné míry reflektuje individuální ekonomické poměry sankcionovaného subjektu, které jsou pro rozsah peněžitého plnění určující, neboť výše daňové povinnosti (tedy i daně, která má být tvrzena) je zpravidla přímo úměrná ekonomickým aktivitám daňového subjektu, popřípadě jeho majetku.*“<sup>22</sup>

Jestliže je ústavnost automatické sankce ze zákona spatřována v tom, že je stanovena procentem, pak argumentem opaku platí, že není-li stanovena procentem, ale v pevné částce, je neústavní. V případě kontrolních hlášení jde o situaci, kdy sankce je stanovena pevnou částkou v korunách pro všechny bez ohledu na důvod porušení zákona a příjmové a majetkové poměry plátce DPH. Tím je dané ustanovení neústavní. Není zde zajištěno právo na právní ochranu, jelikož neprobíhá řízení, v němž by mohl plátce uplatnit důvody ve svůj prospěch, a pokuta zasahuje do jeho majetkové sféry, čímž je narušena ústavní ochrana vlastnictví dle čl. 11 odst. 1 a 4 Listiny.

## 7. Další námítky

### 7.1 Nemožnost párování faktur pro kontrolu daňových subjektů

Zavedení kontrolních hlášení je prezentováno jako nástroj pro kontrolu daňových poplatníků, pro spárování faktur daňových subjektů, jako plátců DPH. Finanční správa však doposud nedisponuje technickými prostředky, aby bylo možné provádět automatickou kontrolu a párovat jednotlivé faktury u různých finančních úřadů podle identifikace kontrolních hlášení. Plátce DPH totiž není povinen si uplatnit odpočet DPH ve stejném daňovém období, ve

<sup>20</sup> Čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práva a základních svobod, vyhlášena pod č. 209/1992 Sb.

<sup>21</sup> Bod 55 a 56 odůvodnění nálezu č. 187/2015 Sb. (Pl.ÚS 24/14).

<sup>22</sup> Bod 21 odůvodnění nálezu č. 187/2015 Sb.

kterém ho přiznal jeho obchodní partner. V rámci předpisů Evropské unie, které jsou závazné i pro náš daňový systém, je umožněno, aby si daňový subjekt uplatnil odpočet DPH ve lhůtě do tří let ode dne zdanitelného plnění. Kontrolní hlášení pak pro párování faktur ztrácí smysl.

## **7.2 Hodnota nashromážděných údajů pro třetí subjekt, znalost tržního prostředí**

Nashromážděná data představují pro třetí subjekt, zabývající se obchodem v tržním prostředí České republiky, nepředstavitelnou hodnotu. Narušitel, který získá nashromážděná data v určitém regionu, který ho zajímá, zná prakticky tržní hospodářství a jeho funkčnost v tomto regionu. Na malých městech, kde není taková anonymita, jsou informace o spolupráci, propojení a fakturaci firem takovou informací, která může vést až k závažnému ohrožení fungování podnikatele.

## **7.3 Zatížení daňového poplatníka dalšími náklady s kontrolním hlášením souvisejícími**

V neposlední řadě je třeba zohlednit i to, že daňový poplatník s celým chodem své firmy má značné finanční náklady na jeho vedení. Byrokratický systém, který neustále zavádí nové povinnosti pro daňového poplatníka, nové formuláře, elektronické pokladny a jiné přitěžující povinnosti neadekvátně časově, ale i finančně zatěžuje podnikatele. Podnikatelé musí investovat finanční prostředky do moderní počítačové sítě, aby byli on-line propojeni na finanční úřad k podávání daňových přiznání, evidenci tržeb, kontrolních a jiných hlášení. Z obavy před sankcemi za nesprávné vyplnění povinného hlášení pověřují touto činností specializované osoby, jako například účetní a daňové firmy, což představuje další náklady.

## **8. Žádost o přednostní projednání**

Navrhovatel žádá o přednostní projednání, protože předmětná povinnost se týká velmi značného okruhu podnikatelů – plátců DPH. Uváděná neústavnost v rámci narušení práva na soukromí formou shromažďování informací má pak dopad ještě podstatně širší s tím, že postupným shromažďováním vzrůstá riziko zneužití informací.

## **9. Závěrečný návrh**

**Ustanovení vyjádřené slovy „nebo kontrolního hlášení“ v § 100 odst. 1 a ustanovení § 101c – 101i zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění zákona č. 360/2014 Sb. se zrušují dnem vyhlášení tohoto nálezu ve Sbírce zákonů.**

**Advokát Zdeněk Koudelka**