

UNIVERZITA KARLOVA

Právnická fakulta

Mgr. Alice Osborne

**Základní práva v daňové judikatuře
Ústavního soudu**

Diplomová práce

Vedoucí diplomové práce: JUDr. Roman Vybíral, Ph.D.

Katedra: Katedra finančního práva a finanční vědy

Datum vypracování práce (uzavření rukopisu): 31. 3. 2018

Prohlašuji, že jsem předkládanou diplomovou práci vypracoval/a samostatně, že všechny použité zdroje byly řádně uvedeny a že práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

Dále prohlašuji, že vlastní text této práce včetně poznámek pod čarou má 149 290 znaků včetně mezer.

diplomant/diplomantka

V Praze dne 31. 3. 2018

Obsah

Úvod.....	7
1 Výchozí situace.....	9
1.1 Teorie, prameny práva.....	9
1.1.1 Daně – teoretické vymezení.....	9
1.1.2 Základní práva – teoretické vymezení.....	10
1.1.3 Ústavněprávní vymezení daní a základních práv.....	12
1.1.4 Výchozí situace pro přezkum daňových rozhodnutí v ústavním soudnictví.....	12
1.1.5 Výchozí situace pro přezkum daňových předpisů v ústavním soudnictví.....	13
1.2 Daně a základní práva, význam daňové judikatury.....	13
1.2.1 Ústavnost daní.....	13
1.2.2 Základní práva v daňových kauzách.....	13
1.3 Metody a rozsah přezkumu ústavnosti.....	17
1.3.1 Standardy přezkumu formulované v judikatuře Ústavního soudu.....	17
1.3.2 Další možnosti přezkumu, doposud nejudikované.....	20
1.4 Podmínky a typy řízení před Ústavním soudem:.....	21
1.4.1 Řízení o ústavních stížnostech (incidenční kontrola ústavnosti).....	21
1.4.2 Řízení o zrušení zákonů a jiných právních předpisů (abstraktní i konkrétní kontrola ústavnosti).....	22
2 Rozbor vybraných rozhodnutí Ústavního soudu.....	23
2.1 Pl. ÚS 18/15 ke zdanění důchodů „vysokopříjmových“ důchodců.....	23
2.1.1 Výchozí situace.....	23
2.1.2 Posouzení obsahu předmětné úpravy.....	23
2.1.3 Odlišné stanovisko soudce Jana Musila.....	27
2.1.4 Shrnutí.....	29
2.2 Pl. ÚS 32/15 ke kontrolnímu hlášení v zákoně o dani z přidané hodnoty.....	30
2.2.1 Výchozí situace.....	30
2.2.2 Posouzení obsahu předmětné úpravy.....	30
2.2.3 Shrnutí.....	34
2.3 Pl. ÚS 26/16 k protiústavnosti elektronické evidence tržeb.....	36
2.3.1 Výchozí situace.....	36
2.3.2 Posouzení obsahu předmětné úpravy.....	36
2.3.3 Odlišná stanoviska.....	44
2.3.4 Shrnutí.....	48
2.4 II. ÚS 3592/14 k uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě poplatníkem uplatňujícím výdaje procentem z příjmů.....	51
2.4.1 Výchozí situace.....	51
2.4.2 Odmítnutí a následné přijetí ústavní stížnosti Ústavním soudem.....	52
2.4.3 Posouzení obsahu předmětné úpravy.....	53
2.4.4 Shrnutí.....	58

3 Shrnutí	60
3.1 Společné prvky posuzovaných kauz.....	60
3.1.1 Zdanění důchodů „vysokopříjmových“ důchodců a uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě poplatníkem uplatňujícím výdaje procentem z příjmů – porušení zásady rovnosti	60
3.1.2 Kontrolní hlášení a elektronická evidence tržeb – zásah do ústavních práv jiné než majetkové povahy.....	61
3.1.3 Problematické prvky předmětné úpravy obecně.....	61
3.2 Společné prvky rozhodnutí Ústavního soudu.....	63
3.2.1 Rozhodnutí Ústavního soudu z hlediska zásahu do jednotlivých základních práv	63
3.2.2 Použité metody a standardy přezkumu	64
Závěr.....	66
Seznam použitých zdrojů	71
Abstrakt v českém jazyce.....	75
Abstrakt v anglickém jazyce	77

Úvod

Tato práce se věnuje judikatuře Ústavního soudu v daňových věcech, kde je důvodem přezkumu tvrzené porušení základního práva či právního principu.

Ačkoliv je obecně zastáván názor, že výše a rozložení daňového zatížení jsou ze své podstaty otázkou politickou, tedy nejusticiabilní, i daňové předpisy podléhají přezkumu z hlediska souladu s ústavněprávními principy a z hlediska zásahu do základních práv. Totéž platí i pro rozhodnutí v daňových věcech. Ústavní soud se tedy přezkumem daňových předpisů a rozhodnutí zabývá opakovaně a judikatura je poměrně bohatá.

Cílem práce je odpovědět na otázku, zda lze u daňových kauz, které byly podrobeny přezkumu a ve kterých Ústavní soud shledal (či naopak nepotvrdil) porušení základního práva či právního principu, nalézt určité společné prvky, tedy zda lze dovodit, proč byly právě tyto případy předloženy Ústavnímu soudu. Dále si práce klade za cíl potvrdit či vyvrátit hypotézu, zda lze u rozhodnutí Ústavního soudu v daňových věcech identifikovat určité typické rysy, jinak řečeno, zda se zde projevují charakteristické trendy či přístupy (oproti ostatní judikatuře), ať už co se týče základních práv, jejichž porušení je zkoumáno, nebo používaných nástrojů přezkumu. V neposlední řadě se také práce bude věnovat otázce, zda v poslední době nedochází k významnějšímu odchýlení od dosavadní judikatury (daňové či obecné). Pokusím se formulovat i otázky k zamyšlení nad možným budoucím vývojem rozhodování Ústavního soudu v daňových věcech.

Práce sestává ze tří částí. V první, obecné části stručně popíši výchozí situaci, tedy zejména teoretické a ústavněprávní vymezení daní a základních práv, včetně rekapitulace pramenů práva a ústavněprávních východisek pro přezkum daňových kauz. Poté se chci věnovat již konkrétním základním právům, jak jsou zachycena v dosavadní judikatuře Ústavního soudu (obecné a zejména pak daňové), a nastínit i metody a standardy, které Ústavní soud při přezkumu z hlediska zásahů do základních práv používá. Zde budu vycházet z již zpracovaných odborných statí a významných nálezů Ústavního soudu. Nakonec rovněž nastíním podmínky a typy řízení před Ústavním soudem v daňových věcech.

Těžištěm práce je pak druhá, analytická část. Na základě východisek formulovaných v první části bude proveden rozbor vybraných kauz a rozhodnutí Ústavního soudu v daňových věcech, v jejichž případě bylo tvrzeno či shledáno porušení některého základního práva nebo

právního principu. Pro svou analýzu jsem zvolila celkem čtyři rozhodnutí Ústavního soudu z poslední doby:

- nález sp. zn. Pl. ÚS 18/15 ke zdanění důchodů „vysokopříjmových“ důchodců
- nález sp. zn. Pl. ÚS 32/15 ke kontrolnímu hlášení v zákoně o dani z přidané hodnoty
- nález sp. zn. Pl. ÚS 26/16 k protiústavnosti elektronické evidence tržeb
- usnesení sp. zn. II. ÚS 3592/14 k uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě poplatníkem uplatňujícím výdaje procentem z příjmů.

Ve dvou případech se jedná o změnu stávající daňové úpravy, konkrétně zákona o daních z příjmů, v dalších dvou případech pak o zavedení nových institutů, tzv. „evidenčních“ povinností při správě daní. Vybraná rozhodnutí podrobím analýze po obsahové stránce, tedy z hlediska jednotlivých základních práv a právních principů, jejichž porušení je tvrzeno či shledáno, a z hlediska uplatňovaných metod a standardů (intenzity) přezkumu. Zejména provedu porovnání s dosavadní judikaturou Ústavního soudu a teoretickými východisky a kriticky zhodnotím závěry a použité předpoklady. Ke každé analyzované kauze pak bude uvedeno shrnutí předmětné úpravy a samotného rozhodnutí Ústavního soudu. Zvláště budu sledovat, zda lze u analyzovaných kauz či rozhodnutí zaznamenat určité specifické rysy typické pro daňové věci či nalézt nové prvky, kterými se nález odchyluje od předchozí judikatury.

Ve třetí části pak budou výsledky rozboru shrnuty za všechny analyzované kauzy a rozhodnutí Ústavního soudu a budou identifikovány jejich společné prvky. Výsledky budou konfrontovány s východisky uvedenými v první části. Na základě výsledků rozboru se pokusím provést určité zobecnění a odpovědět tak na otázky formulované v hypotéze této práce.

V práci budou použity jak metody analytické, jako je porovnání a kritické posouzení, a to při rozboru jednotlivých nálezů z hlediska obecných východisek, tak metody syntetické (abstrakce), a to při identifikaci společných prvků analyzovaných kauz a formulaci obecných závěrů. S ohledem na omezený počet analyzovaných nálezů nelze hovořit o kvantitativním výzkumu a obecné výsledky mají tedy pouze omezenou vypovídací schopnost.

Kromě výše uvedených rozhodnutí Ústavního soudu budu vycházet zejména z příslušných zákonů, judikatury Ústavního soudu, komentářové literatury zejména k ústavním předpisům, odborných teoretických publikací z oblasti ústavního a finančního práva, odborných článků mimo jiné ke standardům přezkumu ústavnosti a z internetových zdrojů. Podrobný seznam zdrojů je uveden v příloze.

1 Výchozí situace

1.1 Teorie, prameny práva

1.1.1 Daně – teoretické vymezení

Pojem daně v odborné literatuře

Daň je pojmem ekonomickým i právním. Ekonomická literatura vymezuje daň např. jako „povinnou (nedobrovolnou), pravidelně se opakující a zákonem stanovenou platbu, která je nenávratná a neekvivalentní“¹; současná učebnice finančního práva pak vymezuje daně jako „povinné platby, které stát stanoví zákonem k získávání příjmů pro úhradu celospolečenských potřeb, tj. pro veřejné rozpočty, aniž při tom poskytuje zdaňovaným subjektům ekvivalentní protiplnění“². Obě definice tedy vymezují daň jako platbu povinnou, stanovenou zákonem, nenávratnou a neekvivalentní, neúčelovou a zejména pak směřující do státního rozpočtu. Tato kritéria pak splňují i povinnosti výslovně za daně neoznačené – za všechny lze zmínit např. odvod z elektřiny ze slunečního záření dle zákona č. 180/2005 Sb., o podpoře využívání obnovitelných zdrojů. I na ně je pak třeba vztáhnout příslušná ustanovení právních předpisů, zejména pak Listiny základních práv a svobod týkající se ukládání daní a ustanovení daňového řádu (viz dále).

Definice daně v právních předpisech

V hmotněprávních daňových předpisech definici daně nenalezneme; tyto předpisy používají pojem „daň“ pouze jako legislativní zkratku pro označení konkrétní daně, kterou příslušný hmotněprávní předpis upravuje, navíc mnohdy nekonzistentně.³ Současný procesní předpis, zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, vymezuje daň velmi široce – daní se pro účely správy rozumí nejen „a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek,“

¹ PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. 4. vyd. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-358-4, str. 301

² BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7, str. 154

³ BOHÁČ, Radim. Pojem daň v daňových předpisech. In: *Dny práva 2011 – Days of Law 2011: Finance veřejného sektoru (právní a ekonomické aspekty jeho fungování: sborník příspěvků konference* [online]. Masarykova univerzita, 2012. [cit. 10. 1. 2018]. ISBN 978-80-210-5910-8. Dostupné z: https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/files/prispevky/02%20FINANC/Radim%20Bohac.pdf

ale i „b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona“ (např. zmíněný solární odvod) a „c) peněžité plnění v rámci dělené správy“. Daň zde tedy znamená „obecný pojem i pro jakékoli jiné povinné peněžité plnění obdobné dani, přičemž zahrnuje i daň v užším, tedy teoretickém, smyslu slova“⁴. Nicméně vlastní vymezení či definice daně v daňovém řádu, ani v jiném právním předpisu obsažena není. Pro účely posuzování souladu daní (a daňových povinností) s ústavním pořádkem je tedy třeba pohlížet na daň materiálně, tzn. zkoumat naplnění výše uvedených kritérií.

Daňové povinnosti

S ohledem na rostoucí sofistikovanost systému správy daní, a tedy i stále větší nároky kladené na daňové subjekty je třeba zmínit i daňové povinnosti jiné než přímo peněžité plnění: např. povinnost evidovat či poskytovat určité údaje ve stanovené struktuře nebo předepsaným postupem (např. elektronická evidence tržeb). Tyto povinnosti s ohledem na potřebné odborné znalosti, systémové vybavení a v neposlední řadě sankce hrozící při jejich nesplnění představují pro daňové subjekty mnohdy větší zátěž než samotné odvedení daně. I jim je tedy třeba věnovat potřebnou pozornost z pohledu zásahu do základních práv, a právě tento typ povinností je i předmětem přezkumu v případě dvou ze čtyř nálezů Ústavního soudu, kterým se v této práci věnuji.

1.1.2 Základní práva – teoretické vymezení

Pojem základních práv

Pojem „základní práva“ je používán a nahlížen ve více významech⁵: v širším smyslu, jako zastřešující pojem, kdy výraz „základní“ reflektuje spíše skutečnost, že právě tato práva jsou zakotvena v ústavě jako „základním zákoně“; v tomto širším smyslu tedy pojem „základní práva“ obsahově odpovídá pojmu „ústavně zaručená práva“ (a v tomto smyslu je používán v této práci). V užším slova smyslu je ovšem pojem „základní“ používán, a to i v samotné

⁴ BOHÁČ, Radim. Pojem daň v daňových předpisech. In: *Dny práva 2011 – Days of Law 2011: Finance veřejného sektoru (právní a ekonomické aspekty jeho fungování: sborník příspěvků konference* [online]. Masarykova univerzita, 2012. [cit. 10. 1. 2018]. ISBN 978-80-210-5910-8, str. 17. Dostupné z: https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/files/prispevky/02%20FINANC/Radim%20Bohac.pdf

⁵ BARTOŇ, Michal, Jan KRATOCHVÍL, Martin KOPA, Maxim TOMOSZEK, Jiří JIRÁSEK a Ondřej SVAČEK. *Základní práva*. Praha: Leges, 2016. ISBN 978-80-7502-128-1. str. 28

Listině základních práv a svobod (ústavní zákon č. 2/1993 Sb., dále „Listina“) také jen pro určitou výšeč ústavně zaručených práv, tzv. „jádro“ či práva první generace: „základní lidská práva a svobody“ či „lidská práva a základní svobody“ uvedená v hlavě druhé Listiny. Tato terminologická nejednoznačnost by mohla mít určité dopady z hlediska výkladu: na mnoha místech Listiny se totiž hovoří o „základních právech“, přičemž není jasné, zda se mají na mysli opravdu všechna v Listině vymezená práva, nebo pouze práva uvedená v hlavě druhé (tedy nikoliv již například práva hospodářská, sociální a kulturní). Nicméně již v roce 2001 ve svém nálezu Pl. ÚS 11/2000 (k odmítnutí udělení bezpečnostní prověrky) Ústavní soud dovodil, že základními právy ve smyslu čl. 36 odst. 2 (tzn. z pohledu soudní ochrany) i ve smyslu čl. 4 odst. 4 (tzn. z pohledu omezení zásahu do esenciálního obsahu) jsou veškerá práva zakotvená v Listině, tedy nejen jejich specifická část. Byť je tedy pojem „základní práva“ používán ve více významech, nemá to zásadní dopad z hlediska ústavněprávní ochrany jednotlivých práv: chráněna jsou všechna práva zakotvená v Listině, přičemž rozdíly mezi jednotlivými generacemi základních práv jsou zohledněny zejména různou intenzitou přezkumu ústavnosti (viz standardy přezkumu dále v této kapitole).

Působení základních práv

Základní práva mají dvě dimenze: jednak působí jako subjektivní veřejná práva, kdy jsou významným komponentem vztahu mezi jednotlivcem a státem (veřejnou mocí). Jako taková jsou pod ochranou soudní moci (čl. 4 Ústavy) a klíčovou roli při jejich ochraně hraje právě ústavní soudnictví, tedy incidenční kontrola ústavnosti na základě ústavní stížnosti. Druhým rozměrem základních práv je rozměr objektivního práva: základní práva fungují jako objektivní hodnotový řád⁶ a jsou východiskem (a kritériem ústavnosti) při abstraktním přezkumu norem. V daňové judikatuře Ústavního soudu se setkáme s oběma variantami fungování základních práv.

⁶ WAGNEROVÁ, Eliška, Vojtěch ŠIMÍČEK, Tomáš LANGÁŠEK, Ivo Pospíšil a kol. *Listina základních práv a svobod: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2012. ISBN 978-80-7357-750-6, str. 12

1.1.3 Ústavněprávní vymezení daní a základních práv

Na ústavněprávní úrovni je pramenem práva Ústava ČR (ústavní zákon č. 1/1993 Sb., dále „Ústava“), Listina základních práv a svobod (ústavní zákon č. 2/1993 Sb., dále „Listina“) a mezinárodní smlouvy, zejména Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod (dále „Úmluva“), Mezinárodní pakt o občanských a politických právech a Mezinárodní pakt o hospodářských, sociálních a kulturních právech.

Daně výslovně upravuje čl. 11 odst. 5 Listiny *„Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona“*. Jedná se o zdůraznění obecné povinnosti ukládat povinnosti pouze na základě zákona, stanovené čl. 4 odst. 1 Listiny: *„Povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod“*. Explicitní formulace a zároveň zařazení přímo do čl. 11, který je věnován ochraně vlastnictví, zakotvují ústavnost daní ve smyslu souladu s Listinou, přestože se jedná o zásah do vlastnického práva. Vzhledem k tomu, že daně samy o sobě představují zásah do vlastnického práva, je dále třeba kromě výše uvedené zásady zákonnosti vždy dodržet pravidlo čl. 4 odst. 4 Listiny. *„Při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod musí být šetřeno jejich podstaty a smyslu. Taková omezení nesmějí být zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena“*. V daňové judikatuře Ústavního soudu nalezlo toto ustanovení svůj projev ve formulaci tzv. „rdousícího účinku“ daně.

1.1.4 Východiska pro přezkum daňových rozhodnutí v ústavním soudnictví

Čl. 4 Ústavy stanoví, že *„Základní práva a svobody jsou pod ochranou soudní moci.“* Toto ustanovení zakládá přezkumnou pravomoc soudů (v poslední instanci pak Ústavního soudu), pokud dochází k porušení základních práv a svobod. Tuto úroveň ochrany je třeba odlišit od čl. 36 odst. 1 Listiny: *„Každý se může domáhat stanoveným postupem svého práva u nezávislého a nestranného soudu a ve stanovených případech u jiného orgánu.“*; zde se jedná o přezkum zákonnosti, který je zajištěn správním soudnictvím. Ústavní soud tedy přezkoumává striktně ústavnost rozhodnutí, tedy zda jím nedošlo k porušení některého ústavně zaručeného práva. Co se týče přezkumu zákonnosti správních (daňových) rozhodnutí v ústavním soudnictví, Ústavní soud již ve svém rozhodnutí II. ÚS 644/01 judikoval, že *„Ústavnímu soudu nepřísluší posuzovat běžnou zákonnost vydaných rozhodnutí, pokud není současně porušeno konkrétní ústavně zaručené základní právo nebo svoboda daňového subjektu“*.

1.1.5 Východiska pro přezkum daňových předpisů v ústavním soudnictví

Dle čl. 87 Ústavy Ústavní soud rozhoduje „a) o zrušení zákonů nebo jejich jednotlivých ustanovení, jsou-li v rozporu s ústavním pořádkem, b) o zrušení jiných právních předpisů nebo jejich jednotlivých ustanovení, jsou-li v rozporu s ústavním pořádkem nebo zákonem, ...d) o ústavní stížnosti proti pravomocnému rozhodnutí a jinému zásahu orgánů veřejné moci do ústavně zaručených základních práv a svobod“, v rámci níž lze podat tzv. akcesorický návrh na zrušení zákona. Řízení před Ústavním soudem pak upravuje Zákon č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu (viz dále v této kapitole).

1.2 Daně a základní práva, význam daňové judikatury

1.2.1 Ústavnost daní

Ústavnost daní je explicitně stanovena čl. 11 odst. 5 Listiny a byla i judikována Ústavním soudem, již např. v nálezu Pl. ÚS 7/03 (podmínky zákonného pojištění). „*Jakkoli je daň, poplatek, příp. peněžitá sankce veřejnoprávním povinným peněžitým plněním státu, a tedy zásahem do majetkového substrátu, a tudíž i vlastnického práva povinného subjektu, bez naplnění dalších podmínek nepředstavuje dotčení v ústavním pořádkem chráněné vlastnické pozici (čl. 11 Listiny, čl. 1 Dodatkového protokolu k Úmluvě).*“ Ústavnost daní obecně tedy není předmětem diskuse.

V následujícím textu se tak budu podrobněji věnovat právě zmíněným podmínkám – tedy situacím, kdy protiústavnost daně či daňové povinnosti plyne z porušení některého dalšího ústavně zaručeného práva či právního principu. V tomto směru má velký význam judikatura Ústavního soudu, proto bude uveden i odkaz na významné judikáty Ústavního soudu z příslušné oblasti.

1.2.2 Základní práva v daňových kauzách

V daňové judikatuře Ústavního soudu (včetně nálezů, které jsou předmětem rozboru) se můžeme setkat s (tvrzeným) porušením zejména následujících ústavně zaručených práv či právních principů:

- ukládání daní jen na základě zákona (zásada výhrady zákona);
- svoboda a rovnost v důstojnosti a v právech (zásada rovnosti);
- právo na ochranu vlastnictví;
- právo podnikat; a

- právo na ochranu soukromí a informační sebeurčení.

Dále v této části se budu podrobněji věnovat jednotlivým z nich.

Ukládání daní jen na základě zákona

Čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod stanoví, že „*Daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona*“, přičemž obecně je zásada výhrady zákona zakotvena i v čl. 4 odst. 1 Listiny: „*Povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod*“. Předmětem sporu bývá zejména výklad formulace „*na základě a v mezích zákona*.“ Ústavní soud se tímto problémem zabývá opakovaně a celkem konstantně rozhoduje. Myšlenka, že podzákoný předpis (v konkrétním případě nařízení vlády) nesmí stanovit primární práva a povinnosti, byla Ústavním soudem formulována již v nálezu Pl. ÚS 45/2000 (cukerné kvóty I).

Z daňové judikatury je na místě zmínit nálezy Pl. ÚS 3/95 (malý nezávislý pivovar), kde Ústavní soud judikoval, že „*Konstrukční prvky daně musí být stanoveny zákonem, předpisy vydávané k provedení zákona jsou článkem 79 vázány pouze k takové podrobnější úpravě, jež se pohybuje "na základě a v mezích zákona"*“. Ústavní soud tak nastavil trend, že nelze svěřovat stanovení daňových povinností exekutivě.

S opačným přístupem se nicméně v daňové oblasti setkáváme poměrně často: problematickou otázku představují tzv. **formulářová podání**, kdy jsou povinnosti při správě daní stanoveny v zásadě pouze tiskopisem vydaným ministerstvem financí (tzn. dokonce ani ne formou podzákoného předpisu). Právě touto problematikou se Ústavní soud zabýval ve svém nálezu ve věci kontrolního hlášení Pl. ÚS 32/15, který je předmětem rozboru v rámci této práce.

Svoboda a rovnost v důstojnosti a v právech

Rovnost, tj. zákaz diskriminace je hlavní kautela, jejíž naplnění je Ústavním soudem v daňových věcech zkoumáno (spolu se zásahem do vlastnického práva v intenzitě tzv. rdousícího účinku, viz dále), a nutno říci, že i shledáváno.

Významný je v tomto smyslu nálezy Pl. ÚS 7/03 (podmínky zákonného pojištění), který kromě toho, že v zásadě potvrzuje možnost zákonodárce rozhodovat poměrně volně o výši a rozložení daní, definuje akcesorickou a neakcesorickou rovnost: „*Ústavní přezkum daně, poplatku a peněžité sankce zahrnuje posouzení z pohledu dodržení kautel plynoucích z ústavního principu rovnosti, a to jak neakcesorické (čl. 1 Listiny), tj. plynoucí z požadavku*

vyloučení svévole při odlišování subjektů a práv, tak i akcesorické v rozsahu vymezeném v čl. 3 odst. 1 Listiny“, kdy jako hypotetickou ilustraci akcesorické nerovnosti uvádí úpravu odlišující výši daní s ohledem např. na náboženské vyznání, což by bylo diskriminační ve smyslu čl. 3 odst. 1 Listiny a navíc představovalo zásah do základního práva plynoucího z čl. 15 odst. 1. Zároveň uvádí, že akcesorickou nerovnost ve vztahu k právu na ochranu vlastnictví (tj. zvýhodňování či znevýhodňování na základě majetkových kritérií) shledává v daňových věcech protiústavní pouze v případě tzv. rdousícího efektu: *„Je-li předmětem posouzení ústavnost akcesorické nerovnosti vzhledem k vyloučení majetkové diskriminace, ... je přezkum omezen na případy, v nichž hranice veřejnoprávního povinného peněžitého plnění jednotlivcem státu vůči majetkovému substrátu jednotlivce nabývá škrtícího (rdousícího) působení; jinými slovy vyjádřeno, má-li posuzovaná daň, poplatek, příp. peněžní sankce ve svých důsledcích konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě jednotlivce.“*

Tímto judikátem byl nastaven trend, kdy posuzování ústavnosti daní z hlediska dodržení principu rovnosti se v podstatě omezuje na posouzení ústavnosti zvolených kritérií, přičemž je sice vyloučena svévole a zjevně diskriminační kritéria, nicméně majetková kritéria jsou obecně akceptována, nejsou-li „rdousící“. Od tohoto pojetí se Ústavní soud do jisté míry odchyluje v nálezu Pl. ÚS 18/15 (zdanění důchodů „vysokopříjmových“ důchodců), který je předmětem rozboru v rámci této práce.

Právo na ochranu vlastnictví

Ústavností daně z hlediska pohledu zásahu do vlastnického práva dle čl. 11 Listiny se Ústavní soud zabývá opakovaně, přičemž konstantně aplikuje přístup, že i v případě legitimního a ústavně aprobovaného zásahu do vlastnického práva, jakým daň bezpochyby je, je třeba respektovat zásadu formulovanou v čl. 4 odst. 4 Listiny: *„Při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod musí být šetřeno jejich podstaty a smyslu.“* Ve vztahu k daním byl tak postupně formulován **tzv. rdousící efekt daně**. Myšlenka, že zákonodárce nesmí daní zasáhnout do samotné podstaty vlastnického práva, byla vyslovena již v nálezu Pl. ÚS 3/02 (ke stanovení minimální výše pokuty s ohledem na majetkové a osobní poměry delikventa): *„takové odnětí majetku na základě pokut, příp. poplatků a daní, zakládá zásah do vlastnických práv, ... jež majetkové vztahy dotčeného subjektu zásadně mění, tj. tak, že mění jeho celkovou majetkovou pozici "zmařením" samé podstaty majetku.“* Rdousícím, tj. konfiskačním účinkem daně se následně zabývá i výše zmíněný nálezu Pl. ÚS 7/03 (podmínky zákonného pojištění), a nálezu Pl. ÚS 29/08 (k protiústavnosti daně z převodu nemovitostí).

Je třeba konstatovat, že tzv. rdousící účinek daně je konceptem spíše teoretickým: v rámci přezkumu ústavnosti daní sice bývá tvrzen, nicméně nebývá Ústavním soudem shledáván.

Právo podnikat

Právo podnikat je explicitně zakotveno v čl. 26 odst. 1 Listiny, tedy v hlavě čtvrté – hospodářská, sociální a kulturní práva. U těchto práv je Ústavním soudem uplatňována nižší intenzita přezkumu ústavnosti, přesto i zde Ústavní soud několikrát judikoval porušení ústavních principů: v nálezu Pl. ÚS 19/13 (úhradová vyhláška) např. Ústavní soud rozhodl, že stanovením úhrady za poskytované zdravotnické služby ve výši negarantující ani prostou návratnost „byla dotčena podstata a smysl práva poskytovatelů zdravotnických služeb na podnikání“, přičemž tento zásah následně neobstál ani v provedeném testu proporcionality; dále lze zmínit nálezy Pl. ÚS 43/13 (lázeňská vyhláška).

U daní nicméně nebyl zásah do samotné podstaty práva podnikat judikován ani např. ve známé kauze zavedení odvodů a zdanění elektřiny ze solárních elektráren (nálezy Pl. ÚS 17/11 k protiústavnosti solárního odvodu); zde Ústavní soud nicméně alespoň konstatoval, že tzv. rdousící účinek je třeba posuzovat v každém konkrétním případě jednotlivě: „*Ústavní soud ...při abstraktním přezkumu ústavnosti není schopen objektivně prokázat nebo hypoteticky vymodelovat všechny myslitelné situace, které napadená ustanovení v individuálním případě mohou vyvolat... Zjevně nelze vyloučit, že v individuálních případech dolehne některé z napadených ustanovení na výrobce jako likvidační ("rdousící efekt") či zasahující samotnou majetkovou podstatu výrobce v rozporu s čl. 11 Listiny - tedy protiústavně.*“ Není-li tedy rdousící účinek shledán v rámci abstraktního přezkumu (tj. u samotné daňové normy), může být ještě shledán v konkrétním případě na základě podané ústavní stížnosti. Zásah do práva podnikat je tvrzen i v případě elektronické evidence tržeb (nálezy Pl. ÚS 26/16, který je předmětem rozboru v rámci této práce).

Právo na soukromí a informační sebeurčení

Právo každého na ochranu před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním údajů o jeho osobě je zakotveno v hlavě druhé, čl. 10 odst. 3 Listiny, tedy mezi základními lidskými právy a svobodami. Ústavní soud svůj postoj k zásahům do tohoto práva formuloval např. v nálezu Pl. ÚS 24/10 (k protiústavnosti ustanovení zákona o elektronických komunikacích), kde právo na soukromí vymezil rovněž jako „*právo jednotlivce rozhodnout podle vlastního uvážení zda, popř. v jakém rozsahu, jakým způsobem a za jakých*

okolností mají být skutečnosti a informace z jeho osobního soukromí zpřístupněny jiným subjektům.“ Ústavní soud zde mimo jiné upozorňuje na nebezpečí „*vševědoucího a všudypřítomného státu a veřejné moci*“ a konstatuje, že k prolomení práva na soukromí a informační sebeurčení „*ze strany veřejné moci může dojít jen zcela výjimečně*“. Nález v tomto smyslu odkazuje i na zahraniční judikaturu, např. přelomové disentanční stanovisko k rozsudku Nejvyššího soudu USA ve věci *Olmstead v. U.S.* či závěr Spolkového soudu ve věci *Rasterfahndung II*.

Přezkum daňové legislativy z hlediska nepřipustného zásahu do práva na soukromí se stává relevantním právě v poslední době, zejména v souvislosti s novými evidenčními povinnostmi při správě daní – případ dvou ze čtyř nálezů, které jsou předmětem rozboru v rámci této práce.

1.3 Metody a rozsah přezkumu ústavnosti

1.3.1 Standardy přezkumu formulované v judikatuře Ústavního soudu

K přezkumu ústavnosti zásahu do ústavně zaručených práv Ústavní soud používá následující nástroje:

Test proporcionality

Test proporcionality je standardně aplikován při posuzování vzájemné kolize či zákonem stanovených mezí ústavně zaručených práv a vychází z posouzení vhodnosti, potřebnosti a proporcionality v užším slova smyslu. Je formulován např. v nálezu Pl. ÚS 4/94 (anonymní svědek), kde Ústavní soud podrobně vyložil obsah jednotlivých složek testu: „(i) *Prvním je kritérium vhodnosti, tj. odpověď na otázku, zdali institut, omezující určité základní právo, umožňuje dosáhnout sledovaný cíl... (ii) Druhým kritériem poměrování základních práv a svobod je kritérium potřebnosti, spočívající v porovnávání legislativního prostředku, omezujícího základní právo resp. svobodu, s jinými opatřeními, umožňujícími dosáhnout stejného cíle, avšak nedotýkajícími se základních práv a svobod. (iii) Třetím kritériem je porovnání závažnosti obou v kolizi stojících základních práv*“. Jedná se tedy o tzv. **příkaz k optimalizaci**, tj. posouzení, zda zvolené řešení je skutečně nejvhodnější a nejšetrnější.

Při přezkumu ústavnosti daní (z hlediska výše a rozložení daňového zatížení) není tento test v současné judikatuře Ústavního soudu uplatňován, respektive je uplatňován pouze

v extrémně modifikované podobě – přezkum se omezuje na vyloučení extrémní disproportionality, viz dále.

Test racionality

Dalším z nástrojů, který se v judikatuře Ústavního soudu objevuje, je test rozumnosti (racionality). Tento test je obecně používán v případě tvrzeného zásahu do hospodářských a sociálních práv. Snaží se zohlednit specifické rysy těchto práv: dle čl. 41 odst. 1 Listiny se jich totiž lze dovolávat jen v mezích zákona, je zde tedy ponechán široký prostor pro zákonodárce; zároveň ale dle čl. 4 odst. 4 ani tato práva nelze zcela vyprázdnit či popřít. Za základ testu racionality je považován nálezn Ústavního soudu Pl. ÚS 61/04 (ve věci práva na stávku), jednotlivé kroky byly následně formulovány v nálezu Pl. ÚS 1/08 (poplatky ve zdravotnictví): „1) vymezení smyslu a podstaty sociálního práva, tedy určitého esenciálního obsahu, 2) zhodnocení, zda se zákon nedotýká samotné existence sociálního práva nebo jeho skutečné realizace (esenciálního obsahu). Pokud se nedotýká esenciálního obsahu sociálního práva, dále 3) posouzení, zda zákonná úprava sleduje legitimní cíl...; a konečně 4) zvážení otázky, zda zákonný prostředek použitý k jeho dosažení je rozumný (racionální), byť nikoliv nutně nejlepší, nejvhodnější, nejúčinnější či nejmoudřejší. Teprve při případném zjištění v kroku 2), totiž že zákon svým obsahem zasahuje do samotného esenciálního obsahu základního práva, by měl přijít na řadu test proporcionality...“. Jedná se tedy o test méně přísný, než test proporcionality: sestává v podstatě z testu vyloučení extrémní disproportionality, tj. zásahu do samotné podstaty práva (první dva kroky), poté z určitého předstupně testu proporcionality, tj. podmínky legitimního cíle, a nakonec posouzení racionality v užším slova smyslu, tedy zda je použitý prostředek rozumný, nikoliv nutně nejlepší (není zde příkaz k optimalizaci, tzn., že neprobíhá porovnávání z hlediska potřeby ani poměřování *stricto sensu*).

V daňové judikatuře je test racionality uplatňován např. tam, kde je tvrzen zásah do práva podnikat. Nutno ovšem dodat, že testem racionality prochází prakticky jakákoliv daňová úprava: ani v jednom z analyzovaných nálezů např. nebylo judikováno, že by daň zasáhla do samotné podstaty práva podnikat. Vzhledem k tomu, že u daní lze velmi široce formulovat legitimní cíl („zvýšení příjmů státního rozpočtu“), je snadno splněno i druhé kritérium testu; jako rozumnou si pak lze představit prakticky jakoukoliv úpravu.

Test extrémní disproporcionality

Právě tato extrémní modifikace testu proporcionality je Ústavním soudem standardně uplatňována při posuzování ústavnosti zákonem stanovené daně, poplatku, popř. jiné obdobné platby. Důvodem pro odchýlení se od testu proporcionality (a i racionality) je podle Ústavního soudu specifická povaha předmětu zákonné úpravy, vyžadující vyšší míru zdrženlivosti, tzv. *judicial self-restraint*: o zdanění totiž podle Ústavního soudu přísluší rozhodovat zákonodárci, jehož limitem je v zásadě pouze článek 4 odst. 4, Listiny, který zapovídá garance ústavních práv zcela negovat. Tento přístup Ústavní soud poprvé uplatnil již v roce 2003 v nálezu Pl. ÚS 7/03 (změna sazeb zákonného pojištění odpovědnosti zaměstnavatele za škodu), kdy judikoval, že „Z ústavního principu dělby moci (čl. 2 odst. 1 Ústavy), jakož i z ústavního vymezení zákonodárné moci (čl. 15 odst. 1 Ústavy) plyne pro zákonodárce široký prostor pro rozhodování o předmětu, míře a rozsahu daní, poplatků a peněžních sankcí. Zákonodárce přitom nese za důsledky tohoto rozhodování politickou odpovědnost“. Ústavní soud tedy přenechává posouzení vhodnosti a potřebnosti daně zákonodárci. Tento přístup Ústavní soud následně potvrdil i ve své další judikatuře, zejména v nálezu Pl. ÚS 28/09 (k protiústavnosti daně z převodu nemovitostí), kde dokonce výslovně odmítá i testování racionality daní v užším slova smyslu: „Jinými slovy, zákonodárce může v daňové oblasti činit i neracionální kroky, což ovšem ještě není důvod k zásahu Ústavního soudu. Ten zasáhne až tehdy, dojde-li k omezení vlastnického práva v intenzitě tzv. rdousícího efektu, anebo dojde-li k porušení principu rovnosti, v jeho akcesorické (zde v návaznosti na další základní práva) nebo neakcesorické podobě“.

V dosavadní judikatuře Ústavního soudu formulované nástroje přezkumu ústavnosti z hlediska zásahu do základních práv lze tedy shrnout následovně: dva naposled uvedené testy jsou v zásadě určitou (mírnější) modifikací testu proporcionality jakožto základního nástroje, přičemž, zjednodušeně řečeno, u testu racionality odpadá zkoumání potřebnosti a proporcionality *stricto sensu* a u testu extrémní disproporcionality i kritérium vhodnosti (způsobivosti). Nutno dodat, že jednotlivé testy nejsou obecně Ústavním soudem používány konzistentně⁷: není dodržována stanovená struktura testů, testy jsou aplikovány pouze

⁷ ANTOŠ, Marek. Judikatura Ústavního soudu k sociálním právům: Nikoli nutně nejlepší, nejvhodnější, nejúčinnější či nejmoudřejší? *Jurisprudence*. 2014, č. 6, s. 3 -14. ISSN 1802-3843

formálně, je arbitrárně vymezován esenciální obsah základních práv (potřebný pro všechny tři testy) a prvky testů racionality a extrémní disproportionality jsou mnohdy směřovány či zaměřovány; u posledně vyjmenovaných proto zaznívá i názor, že by měly být Ústavním soudem sjednoceny v jeden deferenční standard.⁸

1.3.2 Další možnosti přezkumu, doposud nejudikované

Test legitimacy, racionality a logiky

Tato metodika přezkumu je navrhována Nejvyšším správním soudem v jím podaném návrhu na zrušení některých ustanovení zákona o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí⁹. Nejvyšší správní soud navrhuje rozšíření přezkumu ústavnosti daní nad rámec posouzení rdousícího účinku a rovnosti, kdy „...přichází s návrhem dalšího testu, podle něhož by za protiústavní měla být označena i daň, která nejen porušuje princip rovnosti a/nebo má konfiskační dopady, ale také daň, která neobstojí v minimálním testu legitimacy a racionality. Podle tohoto testu navrhovaného NSS má být za protiústavní považována i taková daň, která nebude diskriminační a nebude mít škrtící účinky, ale nebude opřena o žádný legitimní a racionální důvod“.

Volání po větší logice a racionalitě zákonné úpravy v daňové oblasti je pochopitelné: určitý minimální standard racionality by snad měly splňovat všechny zákony, daňové nevyjímaje. Otázkou je, zda iracionalita daně má být předmětem přezkumu Ústavním soudem – ten toto zatím zjevně odmítá.

Posouzení „úhrnu“ normativních úprav jako celku

Tuto možnost nastínil Pavel Holländer v disentním stanovisku k nálezu Pl. ÚS 54/10 (karenční doba II), kde uvádí, že „V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 42/2000 [...] Ústavní soud zformuloval doktrínu přezkumu ústavnosti, dle níž protiústavnost určitého zákonného ustanovení může být založena nejen jeho samotným obsahem, nýbrž i jeho posouzením v "úhrnu" s dalšími ustanoveními, přičemž teprve tento "úhrn" zakládá svojí intenzitou relevanci protiústavnosti.“

Tento přístup je jistě na místě a setkáme se s ním i v disentním stanovisku k nálezu Pl. ÚS 26/16 (k protiústavnosti EET), který je předmětem rozboru v rámci této práce.

⁸ ČERVÍNEK, Zdeněk. Standardy přezkumu ústavnosti v judikatuře Ústavního soudu. *Jurisprudence*. 2015 č. 4, s. 21-29. ISSN 1802-3843

⁹ Nález ÚS ze dne 21. dubna 2009, sp. zn. Pl. ÚS 29/08 (k protiústavnosti daně z převodu nemovitostí), bod 60

1.4 Podmínky a typy řízení před Ústavním soudem:

Daňové kauzy, ať už se jedná o přezkum daňových rozhodnutí, nebo přezkum daňových předpisů, se před Ústavní soud dostanou v zásadě dvěma způsoby popsány dále.

1.4.1 Řízení o ústavních stížnostech (incidenční kontrola ústavnosti)

Ústavní stížnost fyzické nebo právnické osoby podle čl. 87 odst. 1 písm. d) Ústavy upravuje § 72 až 75 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu.

Aktivní legitimaci k podání ústavní stížnosti stanoví § 72: aktivně legitimována je pouze osoba, jejíž konkrétní **ústavně zaručené právo bylo porušeno**, a to pravomocně, tedy kde již nastaly účinky porušení.

Další podmínkou je vyčerpání všech dostupných procesních prostředků, a to i mimořádných: ústavní stížnost je totiž pojata jako **subsidiární prostředek nápravy**, který je dostupný až poté, co se poškozený nedovolal svého práva formou správního odvolání, správní žaloby ani kasační stížnosti. Není-li tato podmínka splněna, Ústavní soud stížnost odmítne (právě to byl případ ústavní stížnosti ve věci uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě poplatníkem uplatňujícím výdaje procentem z příjmů, která byla podána v roce 2014 před vyčerpáním opravných prostředků).

Ústavní soud nicméně může od této podmínky odhlédnout v případech, kdy je na přezkumu ústavnosti určitý **veřejný zájem**. Jedná o případy, kdy Ústavní soud zjednodušeně řečeno uvítá možnost vyjádřit se k ústavnosti určitého kontroverzního zásahu (normy), který má dopad na větší počet subjektů: veřejný zájem „...v daném okamžiku vyžaduje, aby konkrétní, byť nepřijatelná ústavní stížnost byla projednána, neboť nelze otálet a čekat, až Ústavní soud dostane příležitost posoudit jinou, formálně přípustnou ústavní stížnost.“¹⁰ Právě z důvodu významu podstatně přesahujícího zájem stěžovatele byla v loňském roce přijata Ústavním soudem ústavní stížnost ve věci uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě poplatníkem uplatňujícím výdaje procentem z příjmů.

¹⁰ WAGNEROVÁ, Eliška, Martin DOSTÁL, Tomáš LANGÁŠEK a Ivo POSPÍŠIL. *Zákon o Ústavním soudu s komentářem*. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-305-8, str. 387

Důležité je, že spolu s ústavní stížností může být podán i tzv. akcesorický návrh na zrušení předmětného zákona nebo ustanovení.

1.4.2 Řízení o zrušení zákonů a jiných právních předpisů (abstraktní i konkrétní kontrola ústavnosti)

Řízení o zrušení zákonů nebo jeho jednotlivých ustanovení podle čl. 87 odst. 1 písm. a) Ústavy upravuje § 64 Zákon č. 182/1993 Sb. o Ústavním soudu.

Návrh na zrušení zákona může podat prezident republiky; skupina nejméně 41 poslanců nebo skupina nejméně 17 senátorů (tzn. menšina větší než 1/5 příslušné komory parlamentu); senát Ústavního soudu v souvislosti s rozhodováním o ústavní stížnosti, plénum Ústavního soudu v souvislosti s rozhodováním o ústavní stížnosti (v případech, kdy došlo k atrakci věci plénum); vláda v souvislosti s realizací rozhodnutí mezinárodního soudu; ten, kdo podal ústavní stížnost, s níž spojil návrh na zrušení zákona; nebo ten, kdo podal návrh na obnovu řízení, s nímž spojil návrh na zrušení zákona; soud, pokud dojde v průběhu rozhodování k závěru, že zákon, jehož má být při řešení věci použito, je v rozporu s ústavním pořádkem.

V daňových věcech je tedy návrh na zrušení zákona primárně obranným nástrojem tzv. „**přehlasované menšiny**“, byť se lze setkat i se situací, kdy titíž poslanci nejprve pro kontroverzní úpravu hlasují a následně ji napadnou návrhem na zrušení zákona – např. nález Pl. ÚS 18/15 ve věci zdanění důchodů „vysokopříjmových“ důchodců. Skutečnost, že návrh na zrušení zákona nebo jeho jednotlivých ustanovení je oprávněn podat též **obecný soud** v souvislosti se svou rozhodovací činností, je projevem koncentrovaného modelu soudní kontroly ústavnosti zákonů, kdy jedině Ústavnímu soudu přísluší vyslovit protiústavnost zákona, případně jej zrušit, je-li v době rozhodování ještě v platnosti (obecný soud si tedy nemůže otázku protiústavnosti posoudit sám). Takto byl iniciován např. přezkum protiústavnosti daně z převodu nemovitostí.¹¹

¹¹ Nález Ústavního soudu ze dne 21. dubna 2009 sp. zn. Pl. ÚS 29/08 (k protiústavnosti daně z převodu nemovitostí).

2 Rozbor vybraných rozhodnutí Ústavního soudu

2.1 Pl. ÚS 18/15 ke zdanění důchodů „vysokopříjmových“ důchodců

2.1.1 Výchozí situace

Právní úprava zdanění pracujících důchodců byla mezi léty 2010 a 2015 opakovaně novelizována, vždy v souvislosti s „úspornými opatřeními“ ke stabilizaci rozpočtů, přičemž do jejího vývoje zasáhl i Ústavní soud. Do roku 2010 byly důchody daněny vždy pouze ve výši přesahující šestinásobek minimální mzdy, důchody do této výše byly od daně osvobozeny. S účinností od začátku roku 2011 nicméně vláda Petra Nečase (novelou zákona o daních z příjmu přijatou ve stavu legislativní nouze těsně před koncem roku) prosadila ustanovení o zdanění celých důchodů pracujících důchodců, pokud jejich příjmy ze zaměstnání, podnikání či nájmu přesáhnou ve zdaňovacím období částku 840 000,- Kč. Právě toto ustanovení je předmětem analyzovaného nálezu Ústavního soudu. Návrh na jeho zrušení byl nicméně podán (skupinou 17 senátorů) až v roce 2015. Důvodem byla skutečnost, že účinnost předmětného ustanovení byla v letech 2013 a 2014 pozastavena v souvislosti s jiným úsporným opatřením: od 1. 1. 2013 totiž platila právní úprava, podle které nemohli pracující důchodci uplatnit tzv. „základní“ slevu na poplatníka ve výši 24 840,- Kč. Po zrušení této právní úpravy Ústavním soudem (nález Pl. ÚS 31/13) byla účinnost předmětného ustanovení obnovena, aby důchodci nečerpali zároveň „dvě“ daňové výhody. Zdanění důchodů „vysokopříjmových“ důchodců v celé výši tak bylo opět zavedeno, s účinností již pro rok 2015. I tato novelizace byla přijata „na poslední chvíli“, s velmi krátkou legisvakancí lhůtou.

2.1.2 Posouzení obsahu předmětné úpravy

Navrhovatelé se domáhali zrušení § 4 odst. 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, který stanoví, že „*Osvobození pravidelně vyplácených důchodů a penzí uvedených v odstavci 1 písm. h) [tj. do výše 36násobku se minimální mzdy] se nepoužije v případě, kdy součet příjmů podle § 6 a dílčích základů daně podle § 7 a 9 u poplatníka přesáhne ve zdaňovacím období částku 840 000 Kč.*“ Úpravě bylo vytýkáno zejména (i) **porušení zásady rovnosti a zákazu diskriminace** dle čl. 1 Listiny a čl. 26 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech (dále „Pakt“), a to samostatně i ve spojení s právem na ochranu vlastnictví a právem podnikat (rovnost akcesorická i neakcesorická). Rdousící účinek úpravy jako druhý možný důvod pro shledání protiústavnosti daně tvrzen nebyl. Jako další důvod protiústavnosti pak byla namítána

rovněž (iii) **nepředvídatelnost** dopadů úpravy (velmi krátká legisvakanční lhůta), kdy poplatníci nemohli zejména přizpůsobit svou činnost tak, aby nedosáhli „hranice 840 000,- Kč“; právě v této souvislosti navrhovatelé upozorňují na „skokový“ nárůst daňové zátěže při překročení hranice byť i o minimální částku.

Ústavní soud nejprve formuluje **obecná východiska ústavněprávního přezkumu daňových předpisů**, přičemž odkazuje na svou přechozí judikaturu, zejména nálezy Pl. ÚS 28/09 (k protiústavnosti daně z převodu nemovitostí). Tímto nálezem byl nastaven zdrženlivý přístup k přezkumu daňových zákonů jako „politické otázky“, která je především v rukou zákonodárce, byť tato „zdrženlivost ... neznamená absolutní vyloučení daňových otázek z přezkumných pravomocí Ústavního soudu, resp. rezignaci Ústavního soudu na přezkum daňových zákonů z pohledu jejich ústavní konformity“. Z výše uvedeného nálezu pak Ústavní soud cituje, že „Posuzování vhodnosti a nezbytnosti ... je ponecháno v diskreci demokraticky zvoleného zákonodárce potud, pokud dopad daně na osoby nemá rdousící efekt (není **extrémně disproportionální**) a dále neporuší princip **akcesorické a neakcesorické rovnosti**“. Takto formulovaná kritéria jsou poté východiskem pro další přezkum.

Přezkum z hlediska zásahu do práva na ochranu vlastnictví

Ústavní soud při přezkumu aplikuje test proporcionality v modifikované verzi, tj. test vyloučení extrémní proporcionality. Nejprve konstatuje splnění **požadavku zákonného základu daňové povinnosti**, a to i z hlediska materiálních kritérií zákonnosti: v rámci tohoto kroku se totiž vypořádává i s námitkou nepředvídatelnosti úpravy, kdy konstatuje, že předmětné ustanovení bylo součástí právního řádu již od roku 2011 a adresáti mohli předpokládat, že po dočasné sistaci bude jeho účinnost opět obnovena. Poté konstatuje i splnění kritéria **legitimního cíle**, ačkoliv připouští, že cíl je vymezen značně obecně: dle důvodové zprávy „*zvýšení příjmů státního rozpočtu s cílem snížit jeho schodek*“, a uvádí i argument „*solidarity majetnějších poplatníků s poplatníky s nižšími příjmy*“. Nakonec přistupuje k **posouzení intenzity zásahu** do majetkových práv: zde opět předesílá, že nehodlá přezkoumávat vhodnost a nezbytnost komponent daně (což by bylo prováděno, pokud by byl uplatněn standardní test proporcionality) „*nýbrž pouze její případný rdousící (škrťící) účinek, resp. možné konfiskační dopady ve vztahu k majetkové podstatě poplatníka*“ a konstatuje, že „*rdousící účinek nebyl shledán*“ (a ostatně ani navrhovateli tvrzen).

Přezkum z hlediska porušení práva na rovné zacházení (čl. 1 a čl. 3 odst. 1 Listiny a čl. 26 Mezinárodního paktu o občanských a politických právech (dále „Pakt“) a čl. 14 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (dále „Úmluva“))

Přezkum porušení zásady rovnosti je stěžejní částí nálezu. Ústavní soud nejprve **vymezuje obecná východiska přezkumu** z hlediska práva na rovné zacházení. Konstatuje, že ačkoliv Ústavní soud ve své judikatuře formuloval kromě akcesorické rovnosti (porušení základního práva dle čl. 3 odst. 1 Listiny) i rovnost neakcesorickou dle čl. 1 Listiny (vyloučení svévole), nemá toto rozlišování z hlediska intenzity přezkumu větší význam. Klíčovým je naopak důvod odlišného zacházení, kdy rozlišování z „podezřelých důvodů“ bude zasluhovat vyšší intenzitu přezkumu a naopak rozlišování podle kritéria běžného nižší; „podezřelost“ je nicméně vždy posuzovat v kontextu regulované právní oblasti. Především rovněž, že *„rozlišující kritérium spočívající ve výši příjmu je v kontextu daňové legislativy kritériem zcela legitimním, z povahy věci nezbytným, morálně neutrálním a nijak a priori podezřelým“*.

Poté přistupuje k přezkumu z hlediska **akcesorické rovnosti** (čl. 3 odst. 1 Listiny a čl. 14 Úmluvy). Konstatuje, že tvrzená nerovnost se sice dotýká ústavně zaručeného práva na ochranu vlastnictví, nicméně k rozlišování nedochází na základě důvodů vymezených v čl. 3 odst. 1 Listiny či čl. 14 Úmluvy ani na základě „jiného postavení“, neboť tento pojem je třeba vykládat v kontextu demonstrativního výčtu a *„důvod rozlišování, který je použit zákonodárcem v nyní posuzovaném případě (tedy výše a struktura příjmu), není v kontextu účelu, pro který je tento důvod použit (stanovení daňové zátěže) takovým důvodem rozlišování, který by bylo možno podřadit pod demonstrativní výčet charakteristik vymezených v čl. 3 odst. 1 Listiny, resp. 14 Úmluvy“*. Konstatuje naopak, že kritérium daňového základu je *„kritériem morálně neutrálním, nijak a priori podezřelým a pro daňovou legislativu běžným a v podstatě nezbytným“*. Příslušné články Listiny či Úmluvy se tedy na daný případ vůbec neuplatní, tudíž nemohou být porušeny.

Následně je proveden přezkum z hlediska **rovnosti neakcesorické**, tj. zákazu libovůle (čl. 1 Listiny a čl. 26 Paktu). S odkazem na svou předchozí judikaturu (např. nález Pl. ÚS 7/03 ve věci sazeb zákonného pojištění zaměstnavatelů) Ústavní soud předesílá, že *„Princip rovnosti mj. vylučuje libovůli zákonodárce při rozlišování práv určitých skupin subjektů“* a konstatuje, že příslušná ustanovení jsou na danou věc aplikovatelná.

Poté se věnuje námitkám navrhovatele, že rozlišování mezi skupinami důchodců v závislosti na hranici 840 000,- Kč jiných příjmů je svévolné a nekoncepční a zdanění důchodů jako takové iracionální. Ústavní soud **zdanění důchodů samo o sobě za protiústavní nepovažuje**. K odlišnému zacházení pak konstatuje, že „*aby došlo k porušení práva na rovné zacházení, musí se s různými subjekty, které se nacházejí ve stejné nebo srovnatelné situaci, zacházet rozdílným způsobem, aniž by existovaly objektivní a rozumné důvody pro uplatněný rozdílný přístup*“. Pro závěr o ústavnosti či protiústavnosti zvoleného řešení je tak rozhodující **existence objektivních a rozumných důvodů** vysvětlujících nejen existenci napadeného odlišného zacházení, ale i **intenzitu, resp. formu** tohoto odlišného zacházení. K tomu uvádí, že zvolená hranice 840 000,- Kč je s ohledem na ekonomickou realitu státu „*způsobila racionálně vymezit hranici mezi "vysokopříjmovými" a ostatními poživateli starobních důchodů,*“ za protiústavní však považuje „*míru odlišného zacházení mezi dvěma touto hranicí vymezenými skupinami daňových poplatníků*“. Argumentuje zejména, že „*zásada rovnosti vyžaduje, aby každý tuzemec byl zapojen podle své způsobilosti rovnoměrně do financování státních úkolů*“ a zmiňuje i princip **horizontální spravedlnosti**. V posuzovaném případě totiž rozdíl v daňovém zatížení důchodců obou skupin může činit až desítky tisíc korun i při překročení hranice byť o jedinou korunu, a navíc se o desítky tisíc může lišit zdanění i u důchodců se stejným celkovým příjmem, pouze v jiné struktuře. Podle Ústavního soudu tak „*Dochází ... ke zcela extrémnímu nepoměru mezi odlišností v daňové zátěži v relaci k odlišnosti ve výši příjmů*“. Ačkoli obecně „*lze akceptovat odlišné daňové zacházení v závislosti na výši příjmů, musí odlišnost zacházení korespondovat míře odlišnosti posuzovaných subjektů*“, přičemž jako příklad uvádí progresivní zdanění (např. i tzv. solidární zvýšení daně), kdy se vyšší sazba uplatní vždy jen na část příjmů nad určitou hranici.

Napadené úpravě vytýká, že je v rozporu touto **logikou**, protože „*odlišně nezatěžuje tu část příjmu, která je relevantní pro rozlišení uvedených skupin, ale zatěžuje příjem zcela odlišný (ve formě důchodu), a to navíc příjem, který může být u obou skupin naopak zcela shodný, tudíž příjem, který není pro rozlišení mezi oběma skupinami vůbec relevantní.*“ Ačkoliv tedy lze akceptovat argumenty pro odlišné daňového zacházení s "vysokopříjmovými" důchodci, „*pro formu a intenzitu odlišného zacházení dle napadené právní úpravy však již Ústavní soud žádné věcné a racionální ospravedlnění neshledává*“.

Ústavní soud se dále (spíše nad rámec své hlavní argumentační linie) věnuje i argumentu vlády, že se právní úprava dotýká pouze několika tisíc důchodců, tedy obecně **velmi malé**

skupiny osob (nutno říci, že tento argument si pro svou absurdnost pozornost zaslouží). Ústavní soud konstatuje, že argument malým počtem dotčených osob nemůže sám o sobě ospravedlnit svévolné, resp. nerovné zacházení. „*Diskriminačně formulovaný zákon bude protiústavní, byť by ve skutečnosti znevýhodňoval pouze jediného adresáta. Naopak často mohou být nerovnému zacházení vystaveny právě velmi malé, resp. nepočetné skupiny osob.*“ V tomto případě navíc argument o nízkém počtu dotčených poplatníků hovoří spíše proti příslušné úpravě: zpochybňuje totiž tvrzení, že (legitimním) cílem úpravy je zvýšení příjmů veřejných rozpočtů.

Ústavní soud tak dospěl k závěru, že napadené ustanovení představuje „*rozlišení svévolné bez jakéhokoli věcného a racionálního zdůvodnění,*“ a porušuje tedy zákaz nerovného zacházení dle čl. 1 Listiny a čl. 26 Paktu.

Přezkum z hlediska porušení základního práva získávat prostředky pro životní potřeby prací dle čl. 26 Listiny

K námitce navrhovatele, že předmětná úprava porušuje i právo získávat prostředky na živobytí prací dle čl. 26 odst. 1 (vzhledem k tomu, že výdělečná činnost vede k vyššímu zdanění jiných příjmů a v některých případech i ke snížení čistého příjmu), Ústavní soud konstatuje, že k nepřipustnému zásahu do tohoto práva nedochází, neboť není dotčeno samotné jádro tohoto práva (což ani navrhovatelé netvrdí) a „*obdobně jako u přezkumu intenzity zdanění pro účely posouzení porušení majetkových práv je nutno i zde zkoumat [pouze] "rdousící efekt" příslušné právní úpravy*“.

2.1.3 Odlišné stanovisko soudce Jana Musila

Dle odlišného stanoviska není napadené ustanovení v rozporu s ústavním pořádkem a návrh skupiny 17 senátorů na jeho zrušení měl být Ústavním soudem zamítnut, resp. odmítnut.

Odlišné stanovisko nejprve vyjadřuje souhlas s obecnými východisky formulovanými ve většinovém stanovisku: názorem, že nalezení optimálního daňového zatížení je tzv. politickou otázkou a má tedy probíhat na půdě parlamentu, a tezí o **zdrženlivosti** Ústavního soudu v oblasti daňových zákonů a nižší intenzitě přezkumu daňových zákonů. Domnívá se navíc, že zdrženlivost by měla být aplikována nejen při přezkumu z hlediska zásahu do majetkových práv, ale i při posuzování souladu napadeného daňového předpisu s jinými základními právy, zejména s principem rovnosti, s odkazem na doktrínu soudního sebeomezení plynoucí z dělby moci jako principu právního státu. S takto obecně formulovaným tvrzením nicméně nelze zcela souhlasit: znamenalo by totiž, že Ústavní soud má při přezkumu daňových zákonů postupovat

„shovívavě“ i v případě, že úprava zasahuje např. do práva na informační sebeurčení v intenzitě, která by u jiných zákonů byla již shledána protiústavní; a takovému zvláštnímu zacházení nemohu najít jediný pádný důvod. Odlišné stanovisko dále vyjadřuje i souhlas se závěrem, že předmětná úprava neporušuje právo vlastnit majetek dle čl. 11 Listiny ani základní právo získávat prostředky pro životní potřeby prací dle čl. 26 odst. 1 Listiny.

Nesouhlasí nicméně se závěrem, že předmětná úprava je v rozporu s čl. 1 Listiny a čl. 26 Paktu (zákaz libovůle při činnosti veřejné moci). Závěru vytýká nekorektní argumentaci: tvrzení, že míra odlišného zacházení mezi jednotlivými skupinami důchodců *„je zcela zjevně nepřiměřená míře odlišností, kterou tyto skupiny vykazují“* a jedná se tudíž o *„svévolné rozlišování bez věcného a racionálního zdůvodnění“* totiž vůbec neplatí pro celé zákonem vymezené skupiny (tedy důchodce s jiným příjmem do 840 000,- Kč ročně a důchodce s jiným příjmem nad tuto hranici), nýbrž jen pro poplatníky, kteří hranici překročí „těsně“ (tedy *„účelově vytvořenou skupinu“*). Ačkoli odlišné stanovisko uznává, že „skokový“ způsob diferenciací může v hraničních situacích, vzbuzovat pochybnosti o proporcionalitě daňové zátěže a klouzavý přechod by byl vhodnější, *„je to spíše technický problém“*, který nemá ústavněprávní rozměr. V tomto kontextu upozorňuje i na skutečnost, že stanovení fixní peněžní hranice pro rozlišení různých skupin adresátů právní úpravy je zcela běžné: na výši příjmů je např. vázáno přiznání řady sociálních dávek a fixní částkou je stanovena i hranice výše škody v trestním zákoníku – i zde je dopad „skokový“ a přesto ústavní konformitu nikdo nezpochybňuje.

Odlišné stanovisko rovněž namítá, že Ústavní soud **měl podaný návrh odmítnout jako nepřípustný pro nedostatek věcné legitimace navrhovatelů**: ze 17 senátorů, kteří návrh na zrušení předmětného ustanovení podali, jich totiž 7 pro zákon původně hlasovalo. Na tuto skutečnost upozorňuje i většinové vótum, nicméně pouze ve smyslu apelu na senátory. Disentní stanovisko takový přístup považuje za příliš shovívavý: pokud poslanec či senátor změní názor, má změnu prosazovat *„opět na parlamentní půdě“*, k čemuž má i prostředky (zákonodárnou iniciativu), a *„Ústavní soud by zásadně neměl sloužit jako kolbiště politických názorů, být zahalených do hávu ústavněprávní argumentace.“*

2.2 Pl. ÚS 32/15 ke kontrolnímu hlášení v zákoně o dani z přidané hodnoty

2.2.1 Výchozí situace

Kontrolní hlášení bylo jedním z opatření prosazených koaliční vládou Andreje Babiše ve jménu boje proti daňovým únikům, v tomto případě v oblasti DPH, zejména tzv. karuselovým podvodům. Jedná o speciální daňové tvrzení, kdy plátcí DPH, zjednodušeně řečeno, předávají finančnímu úřadu (firmy měsíčně, fyzické osoby v některých případech čtvrtletně) údaje o veškerých realizovaných zdanitelných plněních, tj. vydaných a přijatých fakturách. Účelem je „párování“ těchto údajů s cílem zamezit situacím, kdy je uplatňován odpočet DPH, která nebyla fakticky uhrazena. Navrhovaná úprava se však nesetkala s širší podporou: vystupovaly proti ní zejména pravicové (konzervativní a liberální) strany. Příslušná novela zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty nicméně byla prosazena, a to s účinností od 1. ledna 2016. Ještě před datem účinnosti podala návrh na zrušení příslušných ustanovení zákona o DPH skupina 21 senátorů. Nález je prvním ze dvou nálezů Ústavního soudu ve věci nových tzv. „evidenčních“ povinností při správě daní.

2.2.2 Posouzení obsahu předmětné úpravy

Navrhovatelé se domáhali zrušení institutu kontrolního hlášení jako celku, přičemž argumentovali zejména: (i) **ochranou soukromí** ve smyslu ochrany proti neoprávněnému shromažďování informací dle čl. 10 odst. 3 Listiny i s ohledem na prolomení povinnosti mlčenlivosti a důvěrnosti např. u advokátních služeb a na zneužitelnost shromažďovaných informací; (ii) rozporem předmětné úpravy s **výhradou zákona** dle čl. 11 odst. 5 Listiny, kdy obsah ohlašovaných údajů fakticky neukládá zákon, ale pouhý formulář finanční správy; (iii) **protiústavností sankcí**, které jsou stanoveny ze zákona fixní částkou, tedy nijak nezohledňují závažnost deliktu a neumožňují ani moderaci např. s ohledem na důvod nesplnění povinnosti či poměry postižené osoby; a (iv). **neproporcionální zátěží** malých plátců, kdy předmětná úprava nerespektuje dosavadní odlišný přístup k plátcům s obratem do 10 mil. Kč.

Ústavní soud nejprve formuluje **obecná východiska přezkumu daňových předpisů**: odkazuje na svůj nedávný nález Pl. ÚS 18/15 (zdanění důchodů „vyskopřijmových“ důchodců) a nález Pl. ÚS 29/08 (o protiústavnosti daně z převodu nemovitostí) a konzistentně s touto judikaturou vyjadřuje přesvědčení, že *“zvážit, zda je daňová úprava vhodná a nezbytná”* náleží především demokraticky zvolenému zákonodárci, byť konstatuje, že tato *„zdrženlivost ... neznamená absolutní vyloučení daňových otázek z přezkumných pravomocí Ústavního soudu.“*

Citované nálezy nicméně nejsou pro posuzovaný případ zcela relevantní: v obou případech se totiž jedná o přezkum ústavnosti daně z hlediska zásahu do práva vlastnit majetek a dodržení zásady rovnosti, a tomu odpovídají i v nich formulovaná východiska a standardy přezkumu, vyjadřující větší zdrženlivost vůči zákonodárci. V případě kontrolního hlášení je však předmětem přezkumu zejména tvrzený zásah do jiného základního práva – práva na informační sebeurčení, a je tedy na místě postupovat standardně; ostatně sám Ústavní soud zde striktně uplatňuje test proporcionality.

Poté Ústavní soud přistupuje k přezkumu z pohledu tvrzených zásahů do jednotlivých ústavně zaručených práv.

Posouzení z hlediska zásahu do práva na ochranu soukromí

Přezkum z hlediska zásahu do **práva na ochranu soukromí dle čl. 10 odst. 3** Listiny, tzn. práva na ochranu před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním údajů, je stěžejní částí nálezu. Ústavní soud nejprve odkazem na nálezy Pl. ÚS 24/10 (k protiústavnosti ustanovení zákona o elektronických komunikacích) vymezuje obsah práva na informační sebeurčení rovněž jako „*právo jednotlivce rozhodnout ... v jakém rozsahu, jakým způsobem a za jakých okolností mají být...informace z jeho osobního soukromí zpřístupněny jiným subjektům*“, nicméně konstatuje, že „*právo na informační sebeurčení ... nepředstavuje absolutní, bezvýjimečnou garanci zákazu veřejné moci shromažďovat ... údaje o soukromých osobách*“ a lze je tedy prolomit při splnění podmínky **zákonné úpravy** a **testu proporcionality**. Kritéria posouzení přípustnosti zásahu z hlediska zásady proporcionality poté vymezuje jako: kritérium (i) „*způsobnosti naplnění účelu (nebo také vhodnosti), přičemž je zjišťováno, zda je konkrétní opatření vůbec schopno dosáhnout zamýšleného cíle, jímž je ochrana jiného základního práva nebo veřejného statku*“ ... kritérium (ii) „*potřebnosti, v němž je zkoumáno, zda byl při výběru prostředků použit ten prostředek, který je k základnímu právu nejšetrnější*“ a konečně kritérium (iii) „*přiměřenosti (v užším smyslu), tj. zda újma na základním právu není nepřiměřená ve vazbě na zamýšlený cíl*“.

Takto vymezenému testu proporcionality poté podrobuje institut kontrolního hlášení jako takový a dospívá k závěru, že ob stojí ve všech třech krocích testu. V rámci prvního kroku odkazuje na **cíl** opatření dle důvodové zprávy, tj. „*identifikovat riziková spojení osob (řetězce, karusely) odčerpávající neoprávněně finanční prostředky z veřejných rozpočtů*“, a to právě „*párováním*“ jednotlivých kontrolních hlášení. Cituje rovněž daňový řád, dle kterého „*představuje správa daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení*

jejich úhrady“ a daňová tvrzení (tedy i kontrolní hlášení) jsou „základem pro toto správné zjištění a stanovení daně“. Závěrem (nijak překvapivým) je, že kontrolní hlášení je v obecné rovině způsobilé naplnit zákonodárcem sledovaný (legitimní) cíl. K druhému kroku testu proporcionality Ústavní soud nejprve předesílá, že **zkoumání potřebnosti** je u procesních daňových předpisů stěží proveditelné. Omezuje se na konstatování, že povinnost uvádět v kontrolním hlášení osobní údaje „bez dalšího neznamená, že se jedná o neústavní invazivní zásah do práva jednotlivce“ na informační sebeurčení neboť... „sotva si lze představit účinný nástroj správce daně, který by neshromažďoval žádné údaje o transakcích daňových subjektů, které jsou ze své podstaty ve větší či menší míře spojeny se sběrem některých údajů osobní povahy“. Obava navrhovatelů ze zneužití on-line propojené databáze není „dostatečná pro závěr o neústavnosti celé napadené právní úpravy“ a „jestliže se vyvíjejí technické prostředky využívané k podnikání, musí tento vývoj sledovat i daňová správa“. Zjednodušeně řečeno: shromažďování osobních údajů a vedení on-line databází je podle Ústavního soudu při správě daní nezbytné a kontrolní hlášení tak ob stojí i v druhém kroku testu proporcionality. V rámci třetího kroku testu posuzoval Ústavní soud, zda **újmá na základním právu** způsobená sběrem údajů osobní povahy není **nepřiměřená** ve vazbě na zamýšlený cíl (příčemž právě to by měl být klíčový krok testu proporcionality). Pro posouzení tohoto kritéria považuje Ústavní soud za rozhodující rozsah sdělovaných údajů a úroveň jejich ochrany. Vychází přitom z údajů vyžadovaných formulářem Ministerstva financí v době rozhodování a z pokynů k jeho vyplnění. Požadované údaje (základní údaje o plátcích, základní údaje vztahující se k jednotlivým uskutečněným zdanitelným plněním a základní údaje o odběrateli nebo dodavateli) podle Ústavního soudu nepředstavují údaje, které by si „správce daně nemohl sám opatřit“ (např. kontrolní činností), ani údaje, které by „překračovaly rámeček údajů nezbytných pro dosažení cíle správy daní“ a kontrolní hlášení tedy obsahem nijak nevybočuje z jiných daňových tvrzení. Zásah do práva na ochranu soukromí tak „nelze považovat za nepřiměřený ve vztahu k výše deklarovanému veřejnému zájmu“ a úprava ob stojí i v tomto kroku testu.

Posouzení z hlediska porušení výhrady zákona

Námítku porušení zásady **výhrady zákona pro ukládání povinností (dle čl. 2 odst. 4 Ústavy, čl. 2 odst. 3, čl. 4 odst. 1 Listiny)** navrhovatelé vznesli ve vztahu k ustanovení § 101d odst. 1, které ukládá plátcům povinnost uvést v kontrolním hlášení „předepsané údaje potřebné pro správu daně“, přičemž zákon tyto údaje blíže neupřesňuje a ponechává na Ministerstvu financí, aby tyto údaje konkretizovalo v elektronickém formuláři kontrolního hlášení. Tento

formulář tak získává podobu jakéhosi „*podzákonného předpisu*“ a „*výkonné moci je tak svěřena moc, která dle Ústavy náleží jen moci zákonodárné*“. Ústavní soud (bod 70) zde dospěl k závěru, „*že zákon musí blíže vymezit alespoň okruh údajů, které musí plátce sdělovat*“ a případné stanovování údajů Ministerstvem financí by pak muselo probíhat „*formou právního předpisu*.“ Důvodem je dle Ústavního soudu předvídatelnost požadovaných údajů pro adresáty a možnost případného přezkumu ústavnosti (zjednodušeně řečeno, spíše obava z možného zneužití tohoto ustanovení v budoucnu.) Ústavní soud tedy předmětné ustanovení s účinností od 31. 12. 2017 zrušil.

Ústavní soud dále pro rozpor s ústavním pořádkem zrušil i ustanovení § 101g odst. 5 zákona o dani z přidané hodnoty, které stanoví **fikci doručení** již okamžikem odeslání výzvy správce daně běžnou elektronickou poštou (týká se fyzických osob, které nemají datovou schránku, nicméně sdělí správci daně e-mailovou adresu). Protože veřejnou datovou síť nelze považovat za zcela spolehlivou, nemusí se výzva do dispozice plátce vůbec dostat a plátce se tak „*dostává do situace, kdy je mu ukládána nějaká povinnost, o které se bez vlastní viny ani nedozví*.“

Ústavní soud se poté ještě zvlášť věnuje otázce (dostatečné) **ochrany správcem daně shromažďovaných údajů**, kdy odkazuje na striktní povinnost mlčenlivosti stanovenou daňovým řádem, včetně postihu za porušení (pokuta až do výše 500 000,- Kč) a trestněprávní rozměr této ochrany. Konstatuje, že „*absolutní garanci nelze poskytnout nikdy*“, nicméně rizika nelze „*automaticky předpokládat jako "výchozí nastavení" chování*“ a navíc je zde možnost domáhat se případně náhrady škody.

Ostatní námítky navrhovatelů

K přiměřenosti dopadu na různé subjekty v jejich materiální sféře (větší zátěž pro malé daňové subjekty) Ústavní soud konstatuje, že kontrolní hlášení naopak dopadá stejně na všechny povinné subjekty bez diferenciací jejich velikosti a tvrzená nerovnost není zapříčiněna legislativním nastavením kontrolního hlášení, ale odlišným rozsahem činnosti plátců DPH, kteří kontrolní hlášení podávají. Tomu lze přisvědčit: pravdou je, větší podnikatelé prostě lépe zvládají jakoukoliv administrativní činnost, nejen plnění povinností při správě daní, mimo jiné díky úsporám z rozsahu. Ústavní soud je toho názoru, že i v tomto bodě napadená ustanovení obstojí.

Ohledně navrhovatelů namítané **protiústavnosti sankcí** spojených s porušením povinností vztahujících se ke kontrolnímu hlášení, Ústavní soud zejména poukazuje na v mezidobí přijatou

právní úpravu, která s účinností od 29. 7. 2016 tvrzenou protiústavnost (tedy fixní sankce bez možnosti jejich prominutí či moderační) odstraňuje: dle nové úpravy: (i) nevzniká pokuta za dodatečné podání kontrolního hlášení bez výzvy správce daně, pokud u plátce v daném roce „nedošlo k jinému prodlení při podání kontrolního hlášení“ a (ii) správce daně může pokutu zcela nebo zčásti prominout, jestliže k nepodání došlo z ospravedlnitelných důvodů, a to i bez návrhu. Zde je na místě doplnit, že sankce byly následně dále zmírněny Pokynem GFR-D-29 ze dne 6. 3. 2017, který rozšířil tzv. ospravedlnitelné důvody pro prominutí pokut a umožnil tak prominutí až dvou pokut v roce 2016 a jedné pokuty v roce 2017 i bez uvedení důvodu. Ústavní soud proto nedospěl k závěru o neústavnosti sankčního mechanismu upraveného ustanovením § 101h zákona o dani z přidané hodnoty. Nicméně sankce tak, jak byly původně nastaveny, podle mého názoru ústavě konformní nebyly.

S ohledem na zrušení ustanovení § 101d odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty již podle Ústavního soudu není tolik aktuální námitka navrhovatelů ohledně **nemožnosti obrany proti pokutě** za neposkytnutí údajů (pokud se plátce domnívá, že jsou nad rámec nezbytný pro správu daní). Údaje podle Ústavního soudu navíc odepřít lze a proti uložené pokutě se lze poté bránit odvoláním a následně i správní žalobou. Pokutu dle ustanovení § 101h odst. 1 písm. c) ve výši 30 000,- Kč je sice třeba uhradit, ale protože kontrolní hlášení se týká pouze plátců DPH, tedy plátců s obratem nad 1 000 000,- Kč za posledních 12 měsíců, nemá zaplacení pokuty „rdousící“ účinek.

S výjimkou ustanovení § 101d (nedostatečné vymezení obsahu kontrolního hlášení) a § 101g odst. 5 (fikce doručení) Ústavní soud tedy neshledal, že by napadená zákonná ustanovení nebylo možno vyložit ústavě konformním způsobem, ani zásah do navrhovatelů uváděných základních práv. Návrh tedy ve zbytku zamítl.

2.2.3 Shrnutí

Ústavní soud k přezkumu institutu kontrolního hlášení přistupuje zejména jako k přezkumu (další) daňové povinnosti: odkazuje na svou předchozí daňovou judikaturu, zejména nález Pl. ÚS 28/09 (k protiústavnosti daně z převodu nemovitostí), kterým byl nastaven výrazně zdrženlivý přístup k přezkumu daňových předpisů.

Při přezkumu z hlediska zásahu do práva na informační sebeurčení (stěžejní část nálezu) pak aplikuje test proporcionality, nicméně při samotném poměřování, což by měl být klíčový krok testu, nepředkládá podrobnější argumentaci a co se týče obsahu sdělovaných údajů

a způsobu jejich sdělování ve vztahu k deklarovanému cíli úpravy konstatuje v podstatě pouze, že kontrolní hlášení se co do obsahu údajů zásadně neliší od ostatních daňových povinností („nevymyká se jiným daňovým institutům“) a informace si navíc správce daně už teď může tak jako tak opatřit („např. svou kontrolní činností“). Je ale rozdíl, zda je informace o tom kdo, s kým a v jakém objemu obchoduje, získávána v rámci řádně oznámené a zahájené daňové kontroly (která mimo jiné nesmí být šikanózní), nebo plošně a v měsíčním intervalu. To je relevantní nejen z hlediska možného zneužití citlivých obchodních informací, ale i z pohledu namítaného prolomení mlčenlivosti např. advokátů: zde navíc ani nemusí dojít ke zneužití informací třetí osobou – sám finanční úřad si z údajů v kontrolním hlášení může snadno zjistit, kdo například využívá ve větším měřítku služeb konkrétního advokáta či daňového poradce a tyto informace poté použít; těžko si ale lze představit, že by u daného advokáta či daňového poradce soustavně a opakovaně probíhala daňová kontrola. S těmito námitkami se Ústavní soud podle mého názoru zatím dostatečně argumentačně nevypořádal.

Kontrolní hlášení jako institut nicméně prošlo testem proporcionality z hlediska zásahu do práva na informační sebeurčení, a to patrně i s ohledem na sledovaný veřejný zájem, tzn. cíl předmětné úpravy: karuselové podvody v oblasti DPH jsou totiž opravdu „černou dírou“ na peníze ze státního rozpočtu a vykazují i vysokou společenskou nebezpečnost.

Závěr o porušení **výhrady zákona** je pak konzistentní s předchozí judikaturou Ústavního soudu a do jisté míry naznačuje i možný další vývoj u tzv. formulářových podání: po počátečním váhání a tvrzení, že úprava v zákoně vlastně není nutná a postačí obecné pravidlo v § 73 odst. 2 daňového řádu, totiž vláda nakonec přistoupila k návrhu novely zákona o DPH, která s účinností k 1. 1. 2018 vymezuje požadované údaje již přímo v zákoně.

Ústavní soud tak v obou stěžejních argumentačních oblastech rozhodl předvídatelně a v souladu se svou předchozí judikaturou.

2.3 Pl. ÚS 26/16 k protiústavnosti elektronické evidence tržeb

2.3.1 Výchozí situace

Elektronická evidence tržeb, tj. hlášení realizovaných tržeb finančnímu úřadu prostřednictvím on-line systému, byla vlajkovou lodí koaliční vlády Andreje Babiše, plně v souladu s rétorikou že „daně nikdo neplatí“ a „poctiví podnikatelé se nemají čeho bát“. Účelem mělo být kromě zvýšení výběru daní, což bylo dokládáno analýzami a srovnáním se zahraničím, i narovnání podnikatelského prostředí. Již od počátku se proti plošné evidenci tržeb v reálném čase ostře vymezovaly opoziční tj. liberální a konzervativní strany. Přijetí zákona o elektronické evidenci tržeb (dále „EET“) provázely obstrukce a procesní vady, které byly i předmětem několika ústavních stížností. Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb byl nicméně po 236 dnech projednávání přijat poslaneckou sněmovnou a následně kupodivu bez větších obtíží prošel i senátem a vstoupil v platnost, s účinností (pro první fázi) od prosince 2016. Vzápětí podala návrh na zrušení zákona, mimo jiné i pro tvrzené vady legislativního procesu, skupina 41 poslanců. Ústavní soud sice konstatoval, že vady při přijímání zákona nedosahují „protiústavní“ intenzity a nejsou tedy důvodem pro zrušení zákona o EET jako celku, nicméně přezkoumal zákon po obsahové stránce.

Rozhodnutí Ústavního soudu, které je předmětem rozboru, přišlo po více než roce účinnosti zákona, avšak ještě před spuštěním dvou ze čtyř etap postupného „náběhu“ EET.

2.3.2 Posouzení obsahu předmětné úpravy

Ústavní soud se (v části VII. nálezu) věnoval posouzení ústavnosti zákona o EET jako celku a následně pak i jeho jednotlivých ustanovení. Přezkum se zaměřuje na celkem tři okruhy, přičemž v zásadě sleduje strukturu argumentace navrhovatelky. Jedná se o: (i) **zásah do práva vlastnit majetek a podnikat a neposouzení dopadů zákona v úhrnu s ostatními omezeními**, kdy dle tvrzení navrhovatelky je povinnost evidovat tržby elektronickou formou pro „malé“ a „střední“ poplatníky nepřiměřeně zatěžující a v úhrnu s ostatními povinnostmi již zasahuje do práva vlastnit majetek a podnikat; (iii) **zásah do práva na soukromí (informační sebeurčení)** a (iv) **porušení zásady výhrady zákona**.

Posouzení z hlediska zásahu do práva vlastnit majetek

Ústavní soud (většinové vótum) se s tímto tvrzeným zásahem vypořádává poměrně rychle poukazem na skutečnost, že zákon žádnou novou povinnost ve smyslu odvodu či platby nestanoví, nelze tedy argumentovat zásahem do vlastnického práva; to je zasaženo, pokud vůbec, tak pouze druhotně, v důsledku zásahu do práva podnikat.

Posouzení z hlediska zásahu do práva podnikat

Argumentace v této části je stěžejní a právě zde se většinové vótum nejvíce rozchází s odlišným stanoviskem soudců Vojtěcha Šimíčka, Jaromíra Jirsy, Tomáše Lichovníka, Kateřiny Šimáčkové a Davida Uhlíře. Ústavní soud nejprve připomíná, že právo podnikat je zařazeno do hlavy čtvrté Listiny, tzn. mezi hospodářská, sociální a kulturní práva. Poukazuje na svou předchozí judikaturu potvrzující, že ústavně zakotvená hospodářská, sociální a kulturní práva obsažená v ustanoveních vyjmenovaných v čl. 41 odst. 1 Listiny nejsou přímo aplikovatelná ve stejném rozsahu jako základní lidská práva či politická práva: „*Ustanovení čl. 41 odst. 1 Listiny, podle něhož se práv uvedených v čl. 26 ... Listiny je možno domáhat pouze v mezích zákonů, které tato ustanovení provádějí, vyjadřuje přesvědčení ústavodárce, že úprava těchto práv je primárně v rukou zákonodárce*“, byť ani zde není uvážení bezbřehé a může být podrobeno přezkumu.

Ústavní soud tedy přistupuje k aplikaci tzv. **test rozumnosti (racionality)**, nikoliv testu proporcionality, přičemž odkazuje i na stať Zdeňka Červínka¹². Test poté popisuje jako test čtyř kroků: „*1. Vymezení smyslu a podstaty základního práva, tedy jeho esenciálního obsahu. 2. Zhodnocení, zda se zákon nedotýká samotné existence základního práva nebo skutečné realizace jeho esenciálního obsahu. 3. Posouzení, zda zákonná úprava sleduje legitimní cíl. 4. Zvážení otázky, zda zákonný prostředek použitý k jeho dosažení je rozumný (racionální), byť nikoliv nutně nejlepší, nejvhodnější, nejúčinnější či nejmoudřejší*“. Poté v rámci prvního kroku přistupuje k vymezení **smyslu a podstaty práva podnikat**, přičemž odkazuje mimo jiné na náleží Pl. ÚS 11/08 (k povaze lékařského posudku), kde Ústavní soud konstatoval, že státní moc nesmí jednotlivci klást neodůvodněné překážky veřejnoprávní povahy při výběru a výkonu

¹² ČERVÍNEK, Zdeněk. Standardy přezkumu ústavnosti v judikatuře Ústavního soudu. *Jurisprudence*. 2015, č. 4, s. 21-29. ISSN 1802-3843.

jinak právem dovolených činností, vykazuje-li jednotlivec pro tyto činnosti potřebné předpoklady. Výslovně zmiňuje i povinnost šetřit podstatu a smysl základních práv (čl. 4 odst. 4 Listiny). Ústavní soud poté konstatuje, že „*dospívá k závěru, že zavedení elektronické evidence tržeb podstatu a smysl (čl. 4 odst. 4 Listiny) práva podnikat neporušuje, a zavedení nové formy evidenční povinnosti je třeba subsumovat pod čl. 26 odst. 2 Listiny*“.

Následuje stručný popis systému, kde je konstatováno, že povinnost evidovat a doložit příjmy v podstatě není jinak nová a nové je pouze technické řešení. Parametry příslušných zařízení (včetně připojení k internetu) Ústavní soud odmítá hodnotit a podle jeho názoru není přiměřené srovnávat nyní posuzovanou úpravu např. se situací Pl. ÚS 44/13, kdy podmínkou registrace distributora pohonných hmot bylo složení kauce 20 mil. Kč, když napadená úprava zohledňuje i náklady spojené se zavedením evidence a „*rdousící účinek*“ navíc „*přesvědčivě netvrdí ani navrhovatelka*“.

Tento bod nálezu (bod 75) je klíčový: konstatováním, že „z uvedeného“ Ústavní soud dovozuje, že nová evidence „*žádné z obou základních práv neporušuje*“ (míněno, že se nedotýká jejich samotné podstaty) v podstatě přezkum ústavnosti zákona o EET z důvodu zásahu do práva podnikat končí – dalšími dvěma kroky testu racionality již úprava bez problémů projde (a nutno dodat, že si stěžít lze představit daňovou povinnost, která by neprošla): posouzení, zda hodnocená právní úprava sleduje **legitimní cíl** (bod 78) se omezuje na konstatování, že cílem přece je „*účinný výběr daní, jako jednoho ze zdrojů prostředků, které stát využívá k zajišťování svého fungování...*“ a „*narovnání podnikatelského prostředí*“; čtvrtý krok, tedy zda lze evidenci tržeb hodnotit ještě jako **rozumný prostředek** (bod 79), je splněn též. Ústavní soud ještě v rámci (či spíše nad rámec) testu racionality porovnává „*eventuální řešení, jež mohl zákonodárce zvolit místo elektronické evidence*“. To je ovšem již nadbytečné, protože to je součástí testu proporcionality (krok druhý – posouzení potřebnosti), který má být ovšem aplikován pouze v případě, že by byl shledán zásah do podstaty práva podnikat; stejně tak nadbytečně poukazuje Ústavní soud i na skutečnost, že zákonodárce při volbě on-line řešení jde s trendem „*dnešní doby ocitající se na prahu IV. průmyslové revoluce*“.

Zákon o EET **jako celek tedy nebyl shledán protiústavním** z důvodu nepřijatelného zásahu do práva podnikat dle čl. 26 odst. 1 Listiny; Ústavní soud (většinovým věttem) neshledal ve 2. kroku testu racionality zásah do samé podstaty tohoto práva a konstatoval i splnění požadavku legitimního a cíle a způsobilosti předmětné úpravy tento cíl naplnit.

Posouzení dopadu úpravy v úhrnu

Co se týče neúměrné zátěže daňového poplatníka vyvolané synergickým efektem mezi elektronickou evidencí tržeb a kontrolním hlášením (dle navrhovatelky je kumulace povinností vyplývajících z elektronické evidence tržeb a z podávání kontrolního hlášení „již rdousící“ a je nutno posuzovat dopad úpravy „v úhrnu“, tj. v kontextu již dříve realizovaných změn), Ústavní soud ve většinovém vótu na tuto argumentaci nepřistupuje, na rozdíl od odlišného stanoviska, které si naopak klade otázku, zda EET není již příslovečná „*poslední kapka*“. Většinové vótum konstatuje pouze, že se jedná o jiný okruh informací a „*nebyla tedy porušena povinnost veřejné moci využívat a propojovat informace, jež veřejné orgány ... již zjistily nebo zjistit mohly*“.

Posouzení ústavnosti zákona o EET z hlediska zásahu do práva na soukromí a informační sebeurčení

V tomto argumentačním okruhu se Ústavní soud zabývá rozporem předmětné úpravy s právem na ochranu soukromí a informační sebeurčení.

Ústavní soud nejprve odkazuje na svou předchozí judikaturu, konkrétně svůj nedávný nále z daňové oblasti Pl. ÚS 32/15, (k protiústavnosti kontrolního hlášení), významný nále z Pl. ÚS 24/10 (k protiústavnosti zákona o elektronických komunikacích) a související judikaturu Soudního dvora Evropské Unie.

Ústavní soud poté (bod 86) **obecně nastiňuje východiska a standardy přezkumu** příslušných ustanovení zákona z hlediska nepřípustného zásahu do práva na soukromí: nejprve konstatuje, že právo na soukromí (na rozdíl od práva podnikat) je zařazeno do hlavy druhé Listiny, označené jako Lidská práva a základní svobody a tedy „*není v dispozici zákonodárce ve smyslu čl. 41 odst. 1 Listiny, jak tomu bylo u práva podnikat, ale naopak jeho případné omezení musí obstát v přísnějším - Ústavním soudem standardně používaném - testu **proporcionality** ... s příkazem k optimalizaci*“. Tento test pak popisuje obecně jako test sestávající ze tří kroků: „1) *testování vhodnosti, tj. zda-li zákonodárcem zvolené opatření je způsobilé dosáhnout sledovaného cíle; 2) poměrování, zda-li zákonodárcem zvolené řešení při pluralitě možných (a stejně efektivních řešení) je nejšetrnější k dotčeným základním právům (test potřeby); 3) zkoumání, zda negativa spojená se zákonodárcem přijatým opatřením nezastíní sledovaný pozitivní efekt (jde tak o zvažování v kolizi stojících ústavních hodnot)*“. Ústavní soud konstatuje, že krok 1), tedy identifikace **legitimního cíle** a posouzení, zda je zákonná úprava **schopna jej dosáhnout**, již byl splněn v rámci testu rozumnosti; rovněž tak byl splněn i test **potřeby** (tomuto tvrzení zcela nerozumím: určité poměrování, byť bez větší

argumentace, sice proběhlo v rámci (či spíše nad rámec) testu rozumnosti při posuzování ústavnosti zákona o EET z hlediska zásahu do práva podnikat, nicméně sám Ústavní soud následně konstatuje (i) absenci legitimního cíle u evidence bezhotovostních plateb (bod 96) a (ii) nesplnění požadavku potřebnosti u uvádění DIČ na účtence (bod 100)). Nicméně Ústavní soudu poté přistupuje již jen k poslednímu kroku testu proporcionality, **poměrování *stricto sensu***, tj. zkoumání „*zda nová forma evidence neomezuje jmenovaná základní práva do té míry, že tím přesahuje pozitiva, která v podobě ochrany veřejného zájmu – tedy ve zlepšení výběru daní – přináší*“. Ústavní soud poté, opět s odkazem na svůj předchozí nálezní Pl. ÚS 24/10 (k protiústavnosti ustanovení zákona o elektronických komunikacích) a Pl. ÚS 32/15 (ke kontrolnímu hlášení) konstatuje, že institut kontrolního hlášení jako celek **nepředstavuje nepřiměřený zásah** do práva na informační se sebeurčení: nerozšiřuje zásadně rozsah poskytovaných informací, který je řádně stanoven zákonem, a navíc údaje plynoucí z evidence shromažďuje sám stát (nikoliv jiné subjekty, což bylo problematickým prvkem v nálezu Pl. ÚS 24/10).

Přezkumu pak Ústavní soud ještě zvlášť podrobuje 3 ustanovení zákona o EET, konkrétně: povinnost evidovat bezhotovostní platby (§ 5 písm. b)); povinnost zasílat správci daně DIČ, které u podnikatelů fyzických osob představuje rovněž jejich rodné číslo (§ 19 odst. 1 písm. a)); a povinnost uvádět DIČ na účtenkách (§ 20 odst. 1 písm. b)).

Posouzení povinnosti evidovat bezhotovostní platby

Co se týče povinnosti evidovat bezhotovostní platby (§ 5 písm. b)), Ústavní soud nejprve konstatuje, že účelem citovaného zákona je „*lepší dohledatelnost hotovostních i jim obdobných plateb*“, zejména pokud platba „*nemá ... žádnou stopu v elektronické podobě*“, což ovšem pro platby uskutečněné bezhotovostním převodem neplatí. Ačkoliv tedy evidence bezhotovostních převodů přispívá k naplnění cílů zákona o evidenci tržeb a zahrnutí tohoto typu plateb do systému jednotné evidence lze považovat za efektivní, evidence plateb prováděných bezhotovostním převodem „**neobstojí ve třetím kroku testu proporcionality, neboť negativní důsledky evidence v tomto dílčím aspektu převáží pozitiva**“. Zde by se nicméně dalo argumentovat již nesplněním prvního kroku, či spíše před-kroku testu proporcionality, a sice požadavkem **legitimního cíle**: jestliže totiž vláda argumentuje (bod 35), že „*pokud by bezhotovostní platby nepodléhaly evidenci, finanční správa by nezískala komplexní obraz tržeb poplatníka,*“ pak se nejedná o legitimní cíl. Tento názor ostatně dále formuluje i Ústavní soud: „*Smyslem evidence tržeb totiž ... není (a nemá být), aby správce daně měl co možná nejširší*

přehled o uskutečněných platbách ale jen to, aby dohlédl na ty platby, jež jsou pro něj fakticky (a ze své podstaty) nedohledatelné.“ Ústavní soud v této souvislosti odkazuje opět i na náleží Pl. ÚS 24/10, který „jako ústavně nekonformní hodnotí též situaci, kdy stát disponuje údaji, jež skutečně nezbytně nepotřebuje“. Ústavní soud tedy přistoupil ke zrušení § 5 písm. b) zákona o evidenci tržeb, „neboť tržby plynoucí z bezhotovostních převodů ... jsou obecně poměrně dobře dohledatelné a není tedy dostatečně silný a legitimní zájem státu na jejich plošné evidenci“.

Posouzení povinnosti zasílat DIČ, respektive rodné číslo správci daně a uvádět na účtenkách

Dále se Ústavní soud věnoval přezkumu povinnosti zasílat DIČ správci daně (§ 19 odst. 1 písm. a)) a uvádět je na účtenkách (§ 20 odst. 1 písm. b)). U obou předmětných ustanovení jde o nakládání s rodným číslem: daňové identifikační číslo (DIČ) je totiž tvořeno kódem "CZ" a identifikátorem, kterým je u fyzické osoby právě rodné číslo. Dle § 19 je DIČ zasíláno správci daně, dle § 20 je uváděno na účtence, kterou dostane „ten, od něhož evidovaná tržba plyne“, tedy soukromá osoba, která má ovšem (na rozdíl od správce daně) jen omezené povinnosti co se týče ochrany těchto dat. Ústavní soud nejprve konstatuje, že „byť rodné číslo není citlivým údajem podle § 4 písm. b) zákona č. 101/2000 Sb. ... je osobním údajem ...“ a je „identifikátorem osoby požívajícím vyšší ochrany, což se odráží mimo jiné v tom, že podmínky nakládání s ním upravuje zvláštní zákon“. Dále konstatuje, že povinnost uvádět na účtence daňové identifikační číslo je **sice způsobilá dosáhnout stanoveného cíle** (je tedy naplněn první předpoklad testu proporcionality), nicméně při přezkumu, zda stanovená povinnost identifikace „je při pluralitě možných (stejně efektivních) řešení **nejšetrnější k dotčeným základním právům - tedy k právu na ochranu soukromí a právu na informační sebeurčení**“, tzn. **testu potřebnosti** v rámci 2. kroku testu proporcionality Ústavní soud upozorňuje na existenci řady jiných identifikátorů, tj. kódů, které jednoznačně identifikují poplatníka, provedenou tržbu i vystavenou účtenku, a na skutečnost, že „z napadené právní úpravy nevyplývá, proč by mělo být přiměřené vystavovat poplatníka ... riziku, že jeho rodné číslo je vytištěno na každé účtence“. Dochází tedy k závěru, že řešení dle § 20 odst. 1 písm. b) zákona o EET „**není dostatečně šetrné k právu na ochranu před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním osobních údajů podle čl. 10 odst. 3 Listiny a v testu proporcionality neobstojí**“.

V návaznosti na zrušení § 5 písm. b) Ústavní soud přistupuje i ke zrušení ustanovení § 18 odst. 2 písm. b) zákona o EET: toto i jinak problematické ustanovení je totiž tak jako tak součástí technické realizace evidence plateb kartou (nyní rušené).

Ústavní soud poté shledal, že „...*kromě § 5 písm. b), části ustanovení § 18 odst. 2 ... a § 20 odst. 1 písm. b) a odst. 2 citovaného zákona ... evidence tržeb ještě stále dostatečně šetří podstatu a smysl práva na ochranu před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním osobních údajů*“. Zde se rovněž rozchází s odlišným stanoviskem pěti soudců, kteří naopak považují zásah do soukromí za již nepřiměřený.

Posouzení ústavnosti § 10 odst. 2, § 12 odst. 4 a § 37 odst. 3 Zákona o EET z hlediska rozporu s výhradou zákona)

Ústavní soud se dále věnuje přezkumu ustanovení zákona o EET zmocňujících vládu, aby svým nařízením (i) stanovila tržby, které lze evidovat ve zjednodušeném režimu (§ 10 odst. 2); (ii) stanovila seznam vyloučených tržeb, respektive rozšířila taxativní seznam vyloučených tržeb (§ 12 odst. 4); a (iii) stanovila tržby, které budou z evidence tržeb dočasně vyloučeny (§ 37 odst. 3).

Ústavní soud nejprve vymezuje **obecná východiska pro přezkum** těchto „zmocňovacích ustanovení“ z hlediska rozporu s výhradou zákona. Odkazuje na svou předchozí judikaturu a z ní vyplývající komentářovou literaturu k čl. 78 a konstatuje, že „*nařízení nesmí stanovit primární práva a povinnosti*“, zejména pak cituje nálezný ÚS 45/2000 (cukerné kvóty I), dle kterého „*má-li být podle zákona X, přísluší vládě stanovit, že má být X1, X2, X3 až X(n), ale nikoliv, že má být Y*“. Zmiňuje rovněž omezení daná samotnou Listinou, konkrétně čl. 11 odst. 5 a obecně pak čl. 4 odst. 1.

Poté Ústavní soud přistupuje k **posouzení ústavnosti zákonného zmocnění**, tedy „*zda z dikce ... napadených ustanovení nelze dovodit, že zákonodárce zmocnil vládu k normotvorbě, která jí ústavně nepřísluší*“, přičemž vymezuje problematické situace, např. pokud je vláda zmocňována upravit otázky ústavně vyhrazené zákonodárci (tj. ukládání primárních práv, ale i stanovování mezi základních práv a svobod dle Listiny a případy výhrady zákona dle Ústavy), nebo pokud zákonodárce ukládá vládě upravit nařízením otázky stojící mimo předmět prováděného zákona.

K předmětné úpravě pak konstatuje, že zákon sice dává prostor pro vydání nařízení a zmocňuje k tomu odpovídající orgán (vládu), jako problematické však vidí, že **podmínky** pro uplatnění zjednodušeného režimu a pro vynětí z EET **stanoví pouze zcela obecně** a u

dočasněho vynětí dokonce nestanoví kritéria žádná. Zákon ani neobsahuje žádné mechanismy proti excesivnímu výkladu či aplikaci těchto zmocnění.

To má podle Ústavního soudu nejen rozměr „*neústavního přenesení kompetence moci zákonodárné na moc výkonnou*“... ale i rozměr „*porušení principu rovnosti a zákazu diskriminace*“, neboť „*jen přiměřené a racionální rozlišování či rozdílné zacházení je naplněním ústavně postulované rovnosti v právech*“; není tedy podstatné, že příslušná zmocňovací ustanovení neukládají žádné další povinnosti či omezení (naopak z nich některé poplatníky vyjímají), rozhodující je, že z evidence nevyňaté subjekty mohou být v horším postavení než subjekty vyňaté. Nutno říci, že argumentace porušením zásady rovnosti se jeví jako poněkud nepřesvědčivá, zejména s ohledem na skutečnost, že některé příslušné podzákoné normy v době přezkumu doposud neexistovaly a nebylo tedy možné zvolená rozlišující kritéria přezkoumat.

Ústavní soud nicméně konstatoval, že možnosti vynětí daňového subjektu z evidence tržeb musí dostatečně „*racionálně a předvídatelně*“ určit „*sám zákonodárce*“ (nikoliv exekutiva) a příslušná zmocňovací ustanovení zákona o EET zrušil.

Zrušení náběhu dalších fází EET (§ 37 odst. 1 písm. b) ve slovech „do konce patnáctého kalendářního měsíce ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona“ a písm. c))

Zrušením „zmocňovacích ustanovení“ však Ústavní soud nekončí, ba naopak: konstatuje, že právě s ohledem na zrušení těchto ustanovení, jejichž účelem bylo „*ochránit poplatníky před možnými tvrdostmi*“, dospěl k závěru, že je nutno zrušit i „náběh“ zbývajících etap elektronické evidence: je zde totiž důvodná obava, že „*způsob implementace elektronické evidence tržeb se dostal částečně mimo rámec přípustného zásahu do svobody, resp. práva podnikat*“.

Ústavní soud tedy konstatuje, že zvýšené nároky mohou mít na podnikající osoby i značný dopad, což ovšem ještě neznamená, že se musí jednat o neústavní zásah. Opakuje, že nesouhlasí s argumentací navrhovatelky, že je třeba zrušit zákon jako celek: nově kladené nároky nepovažuje za vytvoření nepřekonatelné překážky práva podnikat ani „*úmyslné vyloučení určité skupiny z tohoto práva*“ – tato poznámka patrně míří na tvrzení, že záměrem úpravy (respektive ministra financí) je cíleně likvidovat malé a střední podnikatele „jako třídu“.

Důvodem ke zrušení náběhu dalších fází EET podle Ústavního soudu nicméně je skutečnost, že řešení pro 3. a 4. fázi zavádění evidence bylo zjevně „*přijato bez všestranného zvážení všech možných dopadů na zbývajících část povinných subjektů*“, ať už z důvodu malých zkušeností s touto evidencí nebo z důvodů „*okolností, za kterých se návrh zákona projednával*“

– zde se má patrně na mysli vyhocená situace, kdy byl zákon prosazován silou, a neprobíhala konstruktivní diskuse. Byť zákonodárce nemůže předvídat vše, měl při zavádění plošné regulace předem zvážit předem její dopady, „*neboť rčení, že při kácení lesa létají třísky, pro regulační opatření v právním státě nemá místo*“. Bude tedy třeba teprve nyní zvážit zda „*zda zde nejsou skupiny osob, které ... nebude nezbytné pod tuto jinak plošnou a povinnou regulaci zahrnout*“. Z důvodu **předvídatelnosti a právní jistoty**, tj. aby nebyla poplatníkům zahrnovaným do 3. a 4. fáze EET uložena povinnost, která by byla vzápětí zrušena, tedy Ústavní soud přistoupil ke zrušení ustanovení o náběhu dalších dvou fází EET.

2.3.3 Odlišná stanoviska

K většinovému vótu byla publikována hned čtyři odlišná stanoviska: (i) odlišná stanoviska soudkyně Milady Tomkové a soudce Josefa Fialy ke zrušení náběhu dalších etap EET – postup ***ultra petitem***; (ii) odlišné stanovisko soudců Vojtěcha Šimíčka, Jaromíra Jirsy, Tomáše Lichovníka, Kateřiny Šimáčkové a Davida Uhlíře – zákon o EET měl být **zrušen jako celek**; a nakonec (iii) odlišné stanovisko soudce Ludvíka Davida k odůvodnění nálezu – měl být uplatněn **test proporcionality**

Odlišné stanovisko soudkyně Milady Tomkové k části výroku I, kterou se ruší § 37 odst. 1 písm. b) a c) – náběh dalších fází EET

Podle soudkyně Milady Tomkové většina pléna přistoupila ke zrušení citovaných ustanovení „*bez patřičné opory v posuzovaném návrhu skupiny poslanců*“. Upozorňuje, že Ústavní soud je při rozhodování **vázán petitem návrhu** (s výjimkou případů, kdy v důsledku zrušení určitého zákonného ustanovení jiné, na něm závislé ztrácí smysl) a navrhovatel dále nese břemeno tvrzení, tzn., Ústavní soud může v zásadě přezkoumávat „*pouze ta ustanovení, k nimž se upíná explicitní tvrzení a argumentace navrhovatele*“. Ústavní soud tedy nemůže využít určitého návrhu a k tomu, aby „*předestřel vlastní argumentační linii, na jejímž základě by přezkoumal a případně i zrušil napadený právní předpis nebo jeho část*“. Většina pléna se tedy **dopustila libovůle**.

Odlišné stanovisko nejprve stručně shrnuje, čeho se navrhovatelka domáhala (zrušení celého zákona a alternativně pak zrušení jeho vyjmenovaných ustanovení) a čím argumentovala (procesními vadami při přijetí zákona, nepřiměřenou zátěží pro malé poplatníky, zásahem do práva na soukromí, nadbytečností evidence bezhotovostních plateb a výhradou zákona). Poté konstatuje, že § 37 odst. 1 písm. b) a c) výslovně ani v jednom ze svých podání nezmínila a

návrh na jeho zrušení tedy učinila jen [jaksi] v rámci návrhu na zrušení celého zákona (z důvodu tvrzených vad legislativního procesu). Konstatuje pak, že „*napadení postupu při přijetí či vydání zákona přece nemůže pro Ústavní soud představovat **bianco šek** pro přezkum celého zákona, z jakéhokoli důvodu si zamane*“. Většina pléna tedy projevila „*zarážející míru soudcovského aktivismu*“, když se sama chopila tématu náběhu dalších etap EET, navíc zcela bez souvislosti s argumentací navrhovatelky, kdy argumentuje pouze zásadou předvídatelnosti a právní jistoty.

Odlišné stanovisko dále konstatuje, že pokud se již většina pléna rozhodla takto „*rozvolnit podmínky přezkumu zákonů*“, měla tento **odklon od ustálené judikatury** alespoň lépe zargumentovat (pouhé konstatování, „*že bylo nutno zvážit dopady zrušení zmocnění vlády ke stanovení výjimek z povinné evidence*“ k prolomení rozsahu přezkumu zákonů nestačí. Co se týče **argumentace** ke zrušení předmětných ustanovení: odlišné stanovisko „*netvrdí, zda je ustanovení § 37 odst. 1 písm. b) a c)... zákona o evidenci tržeb protiústavní, či není (bohužel to srozumitelně netvrdí ani většina, která tato ustanovení přesto ruší)*“.

Ústavní soud se tedy „*neměl těmito ustanoveními z hlediska jejich obsahu vůbec zabývat*“, a pokud se k tomu většina rozhodla, měla se alespoň vypořádat s existující judikaturou takový postup znemožňující; rovněž bylo by na místě „*daleko preciznější a srozumitelnější vysvětlení důvodů, pro které jsou dotyčná ustanovení protiústavní.*“

Odlišné stanovisko soudce Josefa Fialy

Soudce Josef Fiala se připojuje k odlišnému stanovisku soudkyně Milady Tomkové a souhlasí s její argumentací, přičemž dodává, že Ústavní soud navíc svým většinovým rozhodnutím odsunout náběh 3. a 4. fáze zavádění EET ve snaze ochránit skupinu „malých“ a „středních“ podnikatelů vytvořil „*ústavně neakceptovatelnou nerovnost*“ mezi podnikateli poskytujícími ubytovací a stravovací služby a provozujícími velkoobchod a maloobchod (kteří byli do EET již zařazeni v první a druhé vlně) na straně jedné, a zbývajících podnikateli na straně druhé.

Odlišné stanovisko Vojtěcha Šimíčka, Jaromíra Jirsy, Tomáše Lichovníka, Kateřiny Šimáčkové a Davida Uhlíře proti výroku IV. – zrušení zákona o EET jako celku

V prologu stanoviska je uveden úryvek ze satiry „Jistě, pane premiére“, konkrétně dialog na téma, v jaké situaci je již na místě použít k obraně země jadernou zbraň („stisknout knoflík“). Jedné z postav jsou předkládány scénáře s postupně stoupající intenzitou zásahu (od náhodného

překročení hranic až po okupaci) vždy s dotazem, zda by již „stiskl knoflík“. Výsledkem „salámové metody“ je, že postava (ve snaze chovat se zdrženlivě) vlastně nikdy neshledá situaci natolik závažnou, aby ospravedlňovala použití jaderné zbraně, dokud není již pozdě. Závěrem je, že vlastnit jaderné zbraně v podstatě nemá smysl. Čtenář se má zjevně zamyslet nad otázkou, zda přílišná zdrženlivost Ústavního soudu (tj. neochota zasáhnout, protože to „ještě není nutné“) nakonec nezpochybňuje samotný smysl jeho existence.

V první části pak odlišné stanovisko konstatuje, že zákon o EET měl být zrušen jako celek a překládá obecné důvody tohoto přesvědčení. Tato část je psána působivě, „lehou rukou“, a spíše než ústavněprávní argumentaci se věnuje **formulování (liberálních) myšlenek**: být živnostníkem už tak „*není vůbec jednoduché*“, proto by stát neměl podnikatelské prostředí zhoršovat dalšími zásahy, a „*ne vždy je daňová disciplína tou největší hodnotou*“. Varuje před směřováním ke „*korporativnímu a ...dotačnímu státu*“ a neopomene zmínit ani skutečnost, že „*komunistický režim podnikání nepovoloval*“. Tyto myšlenky nejsou nijak nové, vysloveny byly již např. soudcem Nejvyššího správního soudu Karlem Šimkou v rozhovoru ze dne 9. 6. 2017¹³: liberálnější podmínky pro menší podnikatele, proporcionalita daňových opatření z hlediska přínosu a zásahu do práv poplatníků, nepřipustnost „*orwellovského*“ státu.

V další části pak vótum předkládá důvody, proč se Ústavní soud neměl spokojit s testem racionality a měl uplatnit test proporcionality: (i) při postupu podle testu racionality lze při druhém kroku dospět k závěru, že zákonná úprava u drobných živnostníků „*zasahuje samu podstatu práva podnikat*“ a (ii) za zjevnou zákonnou regulací hospodářského práva se implicitně ukrývá zásah do základního lidského práva „*na ochranu před neoprávněným zasahováním do soukromého života a neoprávněným shromažďováním údajů ...*“.

Poté přistupuje k **vlastnímu přezkumu**, kdy konstatuje zejména, že stát zavedl EET, aniž by využil již dostupné nástroje, přínos opatření je v porovnání s celkovými daňovými příjmy marginální a zavedení EET představuje citelný zásah do práv dotčených subjektů. Podrobněji

¹³ ŠIMKA, Karel. Kontrolní hlášení bylo na pováženou, ale EET je Velký bratr, říká soudce Šimka. Seriál U výslechu. *Podnikatel.cz* [online], publikováno 9. 6. 2017 [cit. 12. 1. 2018]. ISSN 1802-8012. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/umim-si-predstavit-system-kde-budou-dane-vybirat-podnikatele-rika-soudce-simka>

se věnuje zásahu do **vlastnického práva** (úprava přináší nové finanční náklady, které nejvíce postihují právě ty nejmenší podnikatele a které stát nedostatečně kompenzuje), **práva svobodně podnikat** (zatížení podnikatelů další povinnostmi, kdy jsou zejména starší podnikatelé bez počítačových znalostí a online připojení „*likvidováni jako třída*“) a **práva na informační sebeurčení** (cituje závěr Spolkového soudu ve věci "Rasterfahndung" výslovně uvádějící, že „*preventivní policejní prověřování je slučitelné s právem na informační sebeurčení jen tehdy, je-li dáno konkrétní ohrožení*“ a zmiňuje i aspekt prolomení povinné mlčenlivosti u lékařů, advokátů či daňových poradců a aspekt zneužitelnosti citlivých informací).

Z těchto důvodů odlišné stanovisko považuje **napadený zákon za protiústavní** a návrhu na jeho zrušení mělo být vyhověno. Ústavní soud měl v tomto případě **aplikovat test proporcionality** a poté zasáhnout i proti prvním dvěma již zavedeným fázím EET (slovy v úvodu předestřené paralely „*zmáčknout knoflík*“). Pokud totiž Ústavní soud „*hodlá s odkazem na test racionality tolerovat i natolik razantní a nediferencované zásahy do podnikatelského prostředí a do základních práv daňových subjektů, je otázka, jakou roli v ústavním systému hodlá nadále plnit*“.

Odlišné stanovisko soudce Ludvíka Davida k odůvodnění nálezu – uplatnění testu proporcionality

Nesouhlasné vótum se týká pouze odůvodnění nálezu, konkrétně části VII. 1), tj. posouzení ústavnosti zákona o EET jako celku z důvodu zásahu do práv „malých“ podnikatelů. Upozorňuje, že v minulosti byl Ústavním soudem ve srovnatelných věcech aplikován přísnější **test proporcionality**, např. v nálezu Pl. ÚS 44/13 (kauce distributorů pohonných hmot), a konstatuje, že právě aplikace testu racionality, „*znemožnila zohlednit vnitřní diferenciaci různých skupin daňových poplatníků*“.

K vymezení esenciálního obsahu dotčeného základního práva odlišné stanovisko cituje náleze Pl. ÚS 24/99 (který se ovšem zabývá právem na svobodou volbu povolání), dle kterého stát mimo jiné „*nesmí dopustit znemožnění určité oblasti podnikatelské aktivity*“ a konstatuje, že tímto aspektem se plenární náleze příliš nezbyval. V této souvislosti zmiňuje „*obtížný a mnohdy kontroverzní dopad některých ustanovení zákona*“ na některé poplatníky, zejména „*lékaře ... advokáty-jednotlivce a ... zejména lidi v důchodovém věku*“. S touto argumentací nelze než souhlasit: pro mnohé tyto subjekty EET skutečně znemožňuje další podnikání a jako zásah do samotné podstaty práva je důvodem pro „odbočku“ od testu racionality k testu proporcionality. Odlišné stanovisko dále upozorňuje na „*silný hodnotový náboj práva*

podnikat“, které patří ke klasickým liberálním svobodám a jeho „*blížkost k základním lidským právům*“.

Z výše uvedených důvodů tedy měla být zákonná úprava EET podrobena testu proporcionality, přičemž je otázkou, zda by prošla testem nezbytnosti (lze si představit mírnější prostředky) a zda by uspěla i v poměrování v *stricto sensu*. Neuplatnění testu proporcionality odlišné stanovisko vnímá mimo jiné jako promeškání příležitosti sdělit zákonodárci i exekutivě, jak „*postupovat při dalších regulačních krocích*“.

2.3.4 Shrnutí

Zákon o EET jako celek **nebyl shledán protiústavním z důvodu nepřijatelného zásahu do práva podnikat dle čl. 26 odst. 1 Listiny**; Ústavní soud (většinovým většinou) neshledal ve 2. kroku testu racionality zásah do samé podstaty tohoto práva. Zde se zásadně rozchází s odlišným stanoviskem pěti soudců, kteří jsou naopak přesvědčeni, že právo podnikat porušeno bylo a měl tedy být proveden test proporcionality, jímž by úprava již neprošla, i s odlišným stanoviskem soudce Ludvíka Davida, který sice nezpochybňuje, zda by úprava v rámci abstraktního přezkumu testem proporcionality prošla, nicméně i on se domnívá, že měl být aplikován tento (přísnější) test. Pro posouzení, zda se úprava již dotýká samotné podstaty práva podnikat (podle disentu ano), nebo ještě ne (podle majoritního věta) je přitom klíčové **vymezení podstaty práva podnikat**; od něj se nadále odvíjí to, zda došlo k jeho dotčení, v jaké intenzitě, a jaký standard přezkumu použít. Osobně se domnívám, že právo podnikat, jak je zakotveno v Listině, ve své podstatě dotčeno bylo: pokud sám Ústavní soud při zdůvodnění aplikace testu racionality argumentuje „*přesvědčením ústavodárce*“, je třeba položit si i otázku, co vlastně vedlo ústavodárce k explicitnímu zakotvení práva podnikat (tedy ne jen práva na práci či volbu povolání) přímo do Listiny, a potažmo co je podstatou takto formulovaného práva: tedy zda záměrem ústavodárce nebylo právě to, aby každý, kdo k tomu má odvahu a předpoklady, mohl pracovat „na sebe“, aniž by mu stát zbytečně „házet klacky pod nohy“. Za minulého režimu bylo totiž svobodné podnikání cíleně omezováno, zakazováno a dehonestováno. Naopak se změnou poměrů po roce 1989 bylo na samostatnou výdělečnou činnost pohlíženo pozitivně a podnikání bylo vnímáno jako něco, co je hodno ochrany a podpory. A právě tehdy bylo právo podnikat také explicitně zakotveno v ústavním pořádku. Tato situace se nyní změnila: podnikání již zjevně ochrany ani respektu nepožívá, viz proklamace že „malé a střední podnikání, to jsou klišé a kecy“ (současný předseda vlády) a „OSVČ ať se nechají raději

zaměstnat“ (předseda senátu). Co se však nezměnilo, je Listina, která právo podnikat, tedy provozovat samostatnou činnost, i nadále výslovně chrání. Je sice pravda, že rozhodnutí, jakým směrem se naše země bude ubírat, je věcí politické volby. Zjednodušeně řečeno: pokud se určité politické síle podaří přesvědčit potřebnou většinu občanů, že je vlastně dobře, aby místo drobných nezávislých živnostníků a malých a středních podniků bylo jen několik velkých zaměstnavatelů, pak ani Ústavní soud s tím patrně mnoho neudělá. Nesmí ovšem docházet k úplnému vyprázdnění v Listině explicitně zakotveného práva. A otázkou je, zda k tomu již nedochází.

Zásah ze strany Ústavního soudu však nyní patrně není na pořadu dne. Do budoucna lze jen doufat, že se najde vhodná politická síla, která se tohoto tématu ujme a bude schopna liberální myšlenky (formulované mimo jiné v disentaním stanovisku) přiblížit veřejnosti a získat pro ně voliče.

Zákon o EET až na vybraná ustanovení prošel většinovým vótem i **z hlediska zásahu do práva na soukromí a informační sebeurčení**, kde je uplatňován vyšší standard přezkumu – test proporcionality s příkazem k optimalizaci. Pozitivně lze hodnotit zrušení nejproblematictějších ustanovení, a zejména pak striktní **přezkum legitimacy cíle**: Ústavní soud dal jasně najevo, že není přípustné ve jménu „efektivní správy daní“ shromažďovat informace k bližší nespecifikovaným či vágním účelům (např. „získání komplexního obrazu tržeb poplatníka“) a obecně stát nemá disponovat údaji, které nezbytně nepotřebuje. Zjednodušeně řečeno: stále platí, že omezení základních práv nesmějí být zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena, a skutečnost, že technický pokrok dnes umožňuje monitorovat a shromažďovat určité informace (nejedná se jen o evidenci tržeb, ale například i odposlechy), ještě sama o sobě neznamená, že stát může tyto prostředky beze všeho využívat. Ještě striktněji se proti plošnému shromažďování informací v reálném čase a proti celkové filosofii „preventivního prověřování“ vymezuje odlišné stanovisko pěti soudců.

Co se týče porušení výhrady zákona, Ústavní soud konzistentně se svou dosavadní judikaturou konstatoval neústavnost situace, kdy je zákonodárná moc přenášena na exekutivu, aniž by byly podmínky tohoto zmocnění odpovídajícím způsobem, vymezeny, nebo dokonce nebyly vymezeny vůbec, jako v případě dočasného vynětí z EET. To je i v souladu s principy materiálního právního státu dle Evropského soudu pro lidská práva, který opakovaně judikoval nepřipustnost neomezeného zmocnění exekutivy, tzv. *unfettered discretion* v případech dotýkajících se základních práv: „*In matters affecting fundamental rights it would be contrary*

*to the rule of law, one of the basic principles of a democratic society enshrined in the Convention, for a legal discretion granted to the executive... to be expressed in terms of an unfettered power.*¹⁴“ V tomto případě má většinové vótum zjevně podporu celého pléna – proti této části nálezu nesměřuje ani jedno z odlišných stanovisek.

Ústavní soud tedy zákon o EET **jako celek ponechal v platnosti** a zrušil pouze jednotlivá ustanovení, která neprošla testem proporcionality z hlediska zásahu do **práva na soukromí** (rodné číslo na účtenkách a evidence bezhotovostních plateb) a **zmocňovací ustanovení**, u nichž shledal porušení zásady výhrady zákona. S ohledem na zrušení „ochranných“ zmocňovacích ustanovení poté **zastavil náběh dalších etap EET** z důvodu předvídatelnosti a právní jistoty ještě nezařazených poplatníků (protože je možné, že budou zákonem nakonec z evidence vyňati); toto řešení je nicméně značně nestandardní a většině pléna je vytýkán postup nad rámec petitu a soudcovský aktivismus. Obecně však lze konstatovat, že Ústavní soud se chová spíše **zdrženlivě**.

Z hlediska **metodiky přezkumu daňových zákonů** (a možného dalšího vývoje v přístupu Ústavního soudu) vnímám jako přínosné odlišné stanovisko pěti soudců a odlišné stanovisko soudce Ludvíka Davida: pokud se předmětná úprava dotýká podstaty hospodářského, sociálního či kulturního práva, což je třeba vykládat spíše extenzivně, a pokud má toto právo blízko k základnímu právu, je na místě uplatnit přísnější test proporcionality.

¹⁴ Např. rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 3. dubna 2008 ve věci Koretskyy a další proti Ukrajině (stížnost č. 40269/02), bod 47

2.4 II. ÚS 3592/14 k uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě poplatníkem uplatňujícím výdaje procentem z příjmů

2.4.1 Výchozí situace

Od roku 2005 má poplatník dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů možnost uplatnit daňové zvýhodnění na vyživované dítě. Daňové zvýhodnění ve výši stanovené dle počtu vyživovaných dětí se odečítá přímo od vypočtené daně (u zaměstnanců od měsíční zálohy na daň). Již od počátku bylo daňové zvýhodnění nastaveno tak, že je-li u poplatníka s nižšími příjmy vypočtená daň nižší, než částka daňového zvýhodnění, má poplatník nárok na vyplacení daňového bonusu (nevyužité částky daňového zvýhodnění); rovněž vždy platilo, že, aby poplatník daňového bonusu dosáhl, musí mít ve zdaňovacím období zdanitelné příjmy alespoň ve výši šestinásobku minimální mzdy.

Možnost uplatnit výdaje procentem z příjmů (tzv. paušální výdaje) je součástí zákona o daních z příjmů od roku 1993. Až do roku 2004 nenastaly u sazeb paušálních výdajů žádné výrazné změny, nicméně v roce 2005 a následně pak v roce 2009 došlo k jejich podstatnému navýšení. Ačkoliv účelem paušálních výdajů údajně bylo snížit administrativní náročnost na straně poplatníka i správce daně, jejich výše (např. 60 % pro neřemeslné živnosti) naznačuje, že se fakticky jednalo spíše o daňové zvýhodnění formou částečného osvobození příjmů. Od posledního navýšení sazeb paušálních výdajů je pak patrná snaha toto zvýhodnění nějakým způsobem omezit: ať už snížením sazby, stanovením horního limitu výdajů („zastropováním“), nebo právě omezením možnosti uplatnit vedle paušálních výdajů ještě další daňové úlevy.

V roce 2013 se takto na pořad jednání dostalo právě daňové zvýhodnění na vyživované dítě. Ačkoliv oba instituty doposud existovaly vedle sebe, byla uzavřena politická dohoda, že paušální výdaje budou zachovány, ale nebude se uplatňovat „už nic dalšího“, tedy zejména daňové zvýhodnění na vyživované dítě (a sleva na manžela/manželku). Přijatá právní úprava, tj. § 35ca písm. b) zákona o daních z příjmu ve znění „*Uplatní-li poplatník u dílčího základu daně podle § 7 výdaje podle § 7 odst. 7 nebo u dílčího základu daně podle § 9 výdaje podle § 9 odst. 4 a součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, je vyšší než 50 % celkového základu daně, nemůže uplatnit daňové zvýhodnění,*“ byla následně napadena v rámci ústavní stížnosti podané OSVČ – účetní, samoživitelkou s dítětem, tedy typickým dotčeným poplatníkem.

2.4.2 Odmítnutí a následné přijetí ústavní stížnosti Ústavním soudem

Ústavní stížností ze dne 13. 11. 2014 se stěžovatelka domáhala zrušení rozhodnutí finančního úřadu, kterým jí byla doměřena daň za rok 2013, a s ústavní stížností spojila i návrh na zrušení ustanovení § 35ca písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, podle kterého poplatník uplatňující výdaje procentem z příjmů nemůže uplatnit daňové zvýhodnění na vyživované dítě. Podle stěžovatelky jsou předmětným ustanovením poplatníci – OSVČ znevýhodnění oproti zaměstnancům bez rozumného opodstatnění a legitimního důvodu.

Ústavní soud (během jednoho měsíce) stížnost **odmítl jako nepřijatelnou**, aniž by se zabýval její věcnou stránkou, přičemž argumentoval že (i) ústavní stížností se lze domáhat ochrany jen proti konečným rozhodnutím tj. po vyčerpání všech opravných prostředků (§ 75 odst. 1 zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu) – v tomto případě odvolání proti rozhodnutí finančního úřadu a následně žaloby ve správním soudnictví, což stěžovatelka neučinila; Ústavní soud zde podotýká, že pokud by stěžovatelka tyto opravné prostředky řádně uplatnila, mohl otázku ústavnosti předmětné úpravy předložit Ústavnímu soudu k posouzení i obecný soud rozhodující v její věci, a ústavnost tedy mohla být přezkoumána tak jako tak. Ústavní soud zároveň (ii) neshledal podmínky pro projednání takto nepřijatelné ústavní stížnosti z důvodu významu podstatně přesahujícího zájmy stěžovatele (§ 75 odst. 2 písm. a) zákona o Ústavním soudu), byť stěžovatelka sama tento důvod pro projednání tvrdila; Ústavní soud argumentoval, že „podstatný přesah“ nebyl stěžovatelkou nijak doložen, a že samotná skutečnost, že úprava má dopad na cca 300 000 OSVČ uplatňujících výdajové paušály, sama o sobě podstatný přesah nezakládá; Ústavní soud dále konstatoval, že podstatný přesah nemůže odvozovat ani z vlastního přesvědčení o opodstatněnosti námitek stěžovatele, neboť v této fázi tyto ještě meritorně neposuzuje.

S ohledem na odmítnutí stížnosti se Ústavní soud dále **nezabýval ani „akcesorickým“ návrhem na zrušení předmětného zákonného ustanovení**. Problematické ustanovení tak nebylo podrobeno přezkumu ústavnosti a další tři roky bylo jako součást právního řádu standardně uplatňováno.

Ke změně přístupu Ústavního došlo až v roce 2017, kdy byla (jinou stěžovatelkou) podána ústavní stížnost znovu: tentokrát **Ústavní soud již stížnost přijal** – otázkou je, co bylo důvodem této změny (i s ohledem na skutečnost, že předmětné problematické ustanovení bylo mezitím již zrušeno, s účinností již pro rok 2017).

K datu vypracování této kapitoly nebylo Ústavním soudem o ústavní stížnosti rozhodnuto. Rozhodnutí Ústavního soudu nicméně bude mít, tak jako tak, význam omezený: v případě shledání protiústavnosti mohou sice poplatníci – OSVČ, kteří dle předmětné úpravy daňové zvýhodnění neuplatnili, podat dodatečná daňová přiznání, nicméně patrně pouze za rok 2015 a 2016 – pro rok 2013 již uplynula lhůta pro vyměření daně a totéž brzy nastane i pro rok 2014. Lze jen dodat, že Ústavní soud měl využít možnosti předmětnou úpravu přezkoumat již na základě první podané ústavní stížnosti a případně bezprostředně zasáhnout proti ústavně nekonformní zákonné úpravě, která navíc znevýhodňovala extrémně zranitelnou menšinu. Škoda této promarněné příležitosti.

2.4.3 Posouzení obsahu předmětné úpravy

V následující části se budu věnovat obsahu předmětné úpravy z hlediska souladu s ústavním pořádkem, tzn., zda jí nedochází k porušení ústavně zaručených práv a právních principů. Jak je uvedeno výše, nález Ústavního soudu nebyl v době zpracování této kapitoly k dispozici, proto tato část práce obsahuje pouze můj pohled na věc.

Vyloučení možnosti uplatnit daňové zvýhodnění u poplatníků uplatňujících výdaje procentem z příjmů

§ 35c zákona o daních z příjmů (ve znění účinném pro zdaňovací období roku 2016) stanoví, že „Poplatník ... má nárok na daňové zvýhodnění na vyživované dítě žijící s ním ve společně hospodařící domácnosti ... ve výši 13 404 Kč ročně na jedno dítě, 17 004 Kč ročně na druhé dítě a 20 604 Kč ročně na třetí a každé další dítě...“, které lze čerpat formou slevy na dani (kdy snižuje vypočtenou daň) nebo formou daňového bonusu (pokud nárok na daňové zvýhodnění u poplatníka převyšuje vypočtenou daňovou povinnost); pro čerpání daňového bonusu je pak stanoven limit 60 300,- Kč ročně. Podle § 35ca písm. b) však daňové zvýhodnění poplatník nemůže uplatnit „...uplatní-li...u dílčího základu daně podle § 7 výdaje podle § 7 odst. 7 nebo u dílčího základu daně podle § 9 výdaje podle § 9 odst. 4 a součet dílčích základů, u kterých byly výdaje tímto způsobem uplatněny, je vyšší než 50 % celkového základu daně.“ Slevu na dani (případně daňový bonus) tedy nemůže uplatnit poplatník uplatňující výdaje procentem z příjmů – tzv. paušální výdaje. Nahlíženo z opačné strany pak poplatník, který chce uplatnit zvýhodnění na vyživované děti, nemůže zároveň uplatnit náklady procentem z příjmů (tato výhoda je mu odepřena).

Tato úprava podle mne **nemůže v přezkumu ústavnosti obstát**. I pokud by Ústavní soud postupoval (jak je v daňových věcech obvyklé) zdrženlivě a aplikoval pouze test extrémní disproportionality, musel by zákonitě zkoumat i dodržení kautel akcesorické a neakcesorické rovnosti. A tato zásada jednoznačně dodržena nebyla. Varovným signálem je již to, že se aplikují nemajetková, tedy v daňové věci *a priori* podezřelá kritéria. Při bližším přezkumu je pak potvrzeno, že znevýhodnění vykazuje znaky diskriminace. Otázkou je, zda se jedná o diskriminaci přímou či nepřímou.

Domnívám se, že se zde jedná o **přímou diskriminaci**. Jakkoliv je pravdou, že na počátku parlamentních debat byla snaha zamezit OSVČ uplatňujícím výdaje procentem z příjmů, aby si nad rámec „výdajových paušálů“ uplatňovali ještě další odečitatelné položky a slevy na dani (tedy omezení obecné), ve skutečnosti se zrušení možnosti uplatnit ještě „cokoliv dalšího“ vztahovalo právě a jen na zvýhodnění na vyživované děti a manželku – možnost uplatnit si kromě paušálních nákladů ještě zaplacené pojistné na zdravotní a sociální pojištění byla již dříve (v roce 2008) zrušena. Každopádně, v zákoně o daních z příjmů je explicitně stanoveno, že poplatník uplatňující výdaje procentem z příjmů (z více než 50 %) již nemůže uplatnit daňové zvýhodnění na vyživované děti. Klíčové přitom je, že na toto omezení lze nahlížet i z opačné perspektivy: poplatník uplatňující daňové zvýhodnění na vyživované dítě si nemůže uplatnit výdaje procentem z příjmů. A takto formulované omezení již bezesporu diskriminační je.

Ke stejnému závěru, tedy že se jedná o diskriminační opatření, dojdou, i pomínu-li, jak je úprava formulována, a zaměřím se na její skutečný dopad (zkoumání **nepřímé diskriminace**).

Následující tabulky znázorňují dopad úpravy na poplatníka v roce 2016 (zohledněn byl pouze dopad na výši daně, nikoliv dopad na výši pojistného na zdravotní a sociální pojištění, která je však rovněž ovlivněna paušálními výdaji):

Tab. 1 OSVČ – účetní s ročním příjmem 1 000 000,- Kč, která vyživuje **1 dítě**:

v Kč

Příjem	Paušální výdaje 40 %	Dopad na daň (paušální výdaje x 15%)	Daňové zvýhodnění na 1 dítě	Rozdíl oproti předchozí úpravě
1 000 000	400 000	60 000	13 404	13 404

Poplatník připraven o možnost uplatnit slevu na dítě ve výši „pouze“ 13 404,- Kč; dopad je tedy nižší než u poplatníků s vyšším počtem dětí. Právě takovýmto poplatníkem byla podána ústavní stížnost v roce 2014.

Tab. 2 OSVČ – účetní s ročním příjmem 1 000 000,- Kč, která vyživuje **3 děti**:

v Kč

Příjem	Paušální výdaje 40 %	Dopad na daň (paušální výdaje x 15%)	Daňové zvýhodnění na 3 děti	Rozdíl oproti předchozí úpravě
1 000 000	400 000	60 000	51 012	51 012

Pro tohoto poplatníka má nemožnost uplatnit daňové zvýhodnění na vyživované děti, pokud uplatní výdaje procentem z příjmů, téměř stejný dopad jako odepření možnosti uplatnit výdaje procentem z příjmů (rozdíl necelých 9 000,- Kč). Dopad předmětné úpravy na tohoto poplatníka je značný, skokový a extrémně znevýhodňující; přitom situace, kdy se OSVČ v produktivním věku stará o 3 děti, není nijak výjimečná.

Tab. 3 OSVČ – účetní s ročním příjmem 1 000 000,- Kč, která vyživuje **4 děti**:

v Kč

Příjem	Paušální výdaje 40 %	Dopad na daň (paušální výdaje x 15%)	Daňové zvýhodnění na 4 děti	Rozdíl oproti předchozí úpravě
1 000 000	400 000	60 000	71 616	60 000*

**uvažujeme, že poplatník se rozhodne uplatnit (vyšší) daňové zvýhodnění na vyživované dítě a neuplatní tedy výdaje procentem z příjmů.*

U tohoto poplatníka je dopad ještě tvrdší: nemožnost uplatnit daňové zvýhodnění na vyživované děti, pokud by uplatnil výdaje procentem z příjmů, znamená fakticky odepření možnosti uplatnit výdaje procentem z příjmů.

Tab. 4 OSVČ – účetní s ročním příjmem 2 000 000,- Kč, která vyživuje **3 děti**:

v Kč.

Příjem	Paušální výdaje 40 %	Dopad na daň (paušální výdaje x 15%)	Daňové zvýhodnění na 3 děti	Rozdíl oproti předchozí úpravě
2 000 000	800 000	120 000	51 012	51 012

Od částky 1 000 000,- Kč se znevýhodnění snižuje. OSVČ sice přijde o možnost uplatnit si slevu na děti ve výši 51 012,- Kč, nicméně je pro ni stále výhodné uplatnit náklady procentem z příjmu. Dopad je stejný, jako kdyby se sazba paušálních výdajů snížila zhruba na polovinu (23 %), případně byla zastropována ve výši něco přes 1 milion (1 150 000,- Kč) příjmů.

Nepříznivý dopad úpravy (ve smyslu odepření výhody) se tedy zvyšuje s počtem dětí (roste částka, kterou si poplatník nemůže uplatnit), a zároveň znevýhodnění od určité výše příjmů klesá: ačkoliv v absolutní částce je dopad stále stejný (např. na 3 děti 51 012,- Kč), měřeno v procentech z příjmů se fakticky snižuje.

Úprava tak nejvíce postihuje OSVČ s větším počtem dětí a s příjmy okolo 1 000 000,- Kč.

Úprava podle mého názoru vykazuje znaky **diskriminace podnikajících rodičů**. Není žádný představitelný důvod, proč by osoba, která splní i tak dost striktní kritéria pro uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě (dítě žije ve společně hospodařící domácnosti, řádně se připravuje na budoucí povolání, poplatník dosáhne v kalendářním roce požadovaného příjmu), byla v případě uplatnění této výhody sankcionována nemožností uplatnit výdaje procentem z příjmů.

Argumenty, že poplatník si přece může uplatnit zvýhodnění na děti a uplatnit výdaje v prokázané výši, nejsou relevantní. Připustíme-li, že výdajové paušály jsou fakticky spíše daňovým zvýhodněním než jen administrativním zjednodušením, musí být toto zvýhodnění přiznáváno za rovných, nikoliv diskriminačních podmínek. Přípustná by zde jistě byla majetková kritéria (např. výše příjmů); skutečnost, zda poplatník uplatňuje či neuplatňuje daňové zvýhodnění na vyživované dítě, přípustným kritériem není.

Další problematické prvky úpravy daňového zvýhodnění na vyživované dítě – požadavek minimálního příjmu pro uplatnění daňového bonusu

Předmětné úpravě lze, bohužel, vytknout další vady. Sama myšlenka poskytnout určitou podporu (formou daňového zvýhodnění) rodičům vyživujícím děti, je jistě chválná. Přiměřená se zdá být i výše zvýhodnění, tedy v současnosti 1 000,- až 2 000,- Kč na jedno dítě a měsíc, se stanoveným ročním limitem pro čerpání bonusu. Lze pochopit i možnost uplatnit daňové zvýhodnění i při nulové daňové povinnosti, tzv. „do mínusu“, formou daňového bonusu, tedy jako určitou dávku hrazenou z příjmové stránky rozpočtu: byť toto řešení není příliš systémové, může představovat určité zjednodušení zejména pro rodiče – zaměstnance, kteří si

tak nemusejí samostatně žádat o dávku. Zásadně problematické nicméně podle mne je **stanovení minimálního příjmu** pro přiznání této podpory.

§ 35c odst. 4 zákona o daních z příjmů (ve znění účinném pro rok 2016) stanoví, že *„daňový bonus může uplatnit poplatník, který ve zdaňovacím období měl příjem podle § 6, 7, 8 nebo § 9 alespoň ve výši šestinásobku minimální mzdy stanovené pro zaměstnance odměňovaného měsíční mzdou k počátku příslušného zdaňovacího období...“* přičemž do těchto příjmů se nezahrnují příjmy od daně osvobozené ani příjmy, z nichž je daň vybírána srážkou podle zvláštní sazby daně (s účinností od roku 2017 se do těchto příjmů již nezapočítávají ani příjmy dle § 8 a 9, tedy příjmy z kapitálového majetku a příjmy z nájmu, s deklarováním cílem zamezit fiktivnímu navyšování příjmů).

Už samotná konstrukce jde **proti smyslu a účelu podpory**: standardně je pro přiznání jakékoli dávky požadováno, aby příjem nepřesahoval určitou stanovenou výši, tzn., sleduje se maximální příjem; zde je tomu naopak: sleduje se příjem minimální, tzn., kdo má příjem, dostane i dávku, kdo příjem nemá, ztrácí i nárok na dávku. Argument, že cílem navázání daňového bonusu na určitý minimální příjem je „motivovat k práci“, se zcela míjí účinkem. Jednak samotná výše příjmu vždy nevyjadřuje, jak a zda daná osoba pracuje, jednak ani motivovat k práci nelze za každou cenu. Použijí příklad matky dvou dětí, která je dlouhodobě řádně zaměstnána a uplatňuje daňové zvýhodnění formou daňového bonusu na obě děti: pokud by například nastoupila na rodičovskou dovolenou se třetím dítětem a po dobu několika měsíců nepobírala mzdu, bude postižena nejen výpadkem příjmu, ale pokud v kalendářním roce nedosáhne minimálního stanoveného příjmu, ztratí i nárok na daňový bonus, a to na všechny tři děti. Přitom není vůbec zohledňován důvod, proč daného příjmu nebylo v daném roce dosaženo, jaké příjmy daná osoba vykazovala a řádně danila v předchozích letech, ani jaký dopad bude takovýto náhlý výpadek příjmů mít na celkovou situaci rodiny. A to je pochopitelné: daňový systém je totiž primárně nastaven na výběr daní, nikoliv na výplatu prostředků z příjmové stránky rozpočtu. Nedisponuje tedy nástroji, kterými by bylo možné tyto aspekty zohlednit – tyto nástroje má v rukou systém sociální podpory. A to je důvod, proč možná není na místě tyto dva systémy směřovat.

Nabízí se i úvaha, jak by byla stanovená hranice 6násobku minimální mzdy pro uplatnění daňového bonusu posuzována Ústavním soudem – vykazuje totiž stejné rysy, jaké Ústavní soud

vytýká ve svém nálezu ve věci zdanění důchodů „vysokopříjmových“ důchodců¹⁵, tedy extrémní rozdíl – zde až 60 300,- Kč – v případě nesplnění hranice byt' o zmiňovanou jedinou korunu.

2.4.4 Shrnutí

Předmětná úprava je diskriminační vůči poplatníkům – rodičům a zakládá nedůvodnou nerovnost mezi skupinami poplatníků.

Kromě výše uvedeného porušení ústavní kautely rovnosti lze předmětné právní úpravě vytknout zejména **nesystematičnost, nelogičnost a nedostatečnou vazbu na legitimní cíle.**

Namísto **systemového** řešení, tedy snížení či „zastropování“ paušálních výdajů pro všechny (což by do určité míry narovnal podmínky, nebo alespoň snížilo zvýhodnění jedné skupiny oproti ostatním), zvolil zákonodárce cestu zcela opačným směrem: v rámci jedné selektivně zvýhodňované skupiny vytvořil skupinu selektivně znevýhodněnou: podnikatele „paušalisty“, kteří živí nezaopatřené děti. Selektivnost se tak namísto zmírňování naopak prohlubuje, navíc v tomto případě znevýhodnění nejvíce dopadá na úzkou skupinu rodičů zejména malých dětí, kde druhý z rodičů je na mateřské dovolené, nemá odpovídající zdanitelné příjmy a nemůže si tedy slevu na dani případně daňový bonus uplatnit ani on; stejně výrazný je i dopad na samoživitele.

Zákonodárce zjevně z několika možných řešení (snížení či „zastropování“ paušálů, odepření daňového zvýhodnění na dítě) zvolil to, které se jeví jako politicky nejprůchodnější: rodičů malých dětí je mezi podnikateli jednoduše méně, navíc zpravidla nepředstavují významnou nátlakovou skupinu. Z pohledu příjmů státního rozpočtu je efekt obou řešení možná srovnatelný, ne tak z pohledu právních zásad a ústavně zaručených práv.

Přijatá právní úprava neobstojí ani v testu **logiky**: jak souvisí náklady na dosažení příjmů s výživou dítěte? Odpověď je, že nijak. Nabízí se sice určitá paralela se zrušením možnosti uplatnit vedle, tzn. nad rámec paušálních výdajů ještě i zaplacené pojistné na zdravotní a sociální pojištění (zrušení této možnosti bylo prosazeno v roce 2008), nicméně zde je situace zásadně odlišná: zaplacené pojistné je přece jen určitým, byť specifickým druhem výdaje na dosažení, zajištění či udržení příjmů a je tedy logické, aby bylo již „pokryto“ paušálními výdaji.

¹⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 28. června 2016 Sp. zn. Pl. ÚS. 18/15 (ke zdanění důchodů „vysokopříjmových“ důchodců)

U daňového zvýhodnění na vyživované dítě se naopak vůbec nejedná o výdaj na dosažení, zajištění či udržení příjmů a vazba této daňové výhody na uplatnění či neuplatnění výdajů procentem z příjmu postrádá jakékoliv logické odůvodnění.

Není ani jasné, jakého **cíle** se zákonodárce snaží dosáhnout, pomineme-li vágní proklamace typu „zvýšit příjmy státního rozpočtu“ či „motivovat k práci“. Kam směřuje legislativa, která uplatnění určité výhody podmiňuje minimálním příjmem?

Je zjevné, že zákonodárce celou věc posuzoval pouze optikou politické průchodnosti a nezamýšlel se nad tím, zda se jedná o opatření systémové, logické, a, jakkoliv to zní staromódně, spravedlivé. Byť tyto nedostatky samy o sobě nemusí nutně být vždy důvodem pro zrušení zákona pro neústavnost, rozhodně nepřispívají k celkové kvalitě právního prostředí a důvěře občanů v právní řád.

Nemohu si odpustit poznámku, že oba sporné prvky nastavení daně v tomto případě konvenují určité obecně sdílené averzi proti dvěma skupinám: každý přece ví, že je potřeba postihnout OSVČ uplatňující výdaje procentem z příjmů – tedy „parazity, kteří díky paušálům neplatí daně ani sociální pojištění“ a rodiče malých dětí bez příjmů – tedy „pobírače dávek a nemakačenka“. K tomuto by se ale daňový systém neměl propůjčovat.

3 Shrnutí

3.1 Společné prvky posuzovaných kauz

Významné společné prvky lze identifikovat u úpravy zdanění důchodů „vysokopříjmových“ důchodců a úpravy uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě: v obou případech je ve jménu úsporných opatření odebrána konkrétní daňová úleva určité úzce vymezené skupině poplatníků. Společné prvky pak vykazuje rovněž úprava institutu kontrolního hlášení a úprava institutu elektronické evidence tržeb: v obou případech se jedná o nové evidenční povinnosti při správě daní.

3.1.1 Zdanění důchodů „vysokopříjmových“ důchodců a uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě poplatníkem uplatňujícím výdaje procentem z příjmů – porušení zásady rovnosti

U obou kauz je problematickým prvkem zákonné úpravy **porušení zásady rovnosti**, konkrétně výrazný (a nerovnoměrný) rozdíl v daňovém zatížení bez racionálních důvodů odlišného zacházení.

V obou případech je pro odlišné daňové zacházení zvoleno kritérium, které nemá se zdaňovaným příjmem žádnou věcnou souvislost. V prvním případě se zdaňuje důchod podle výše příjmu ze zaměstnání či podnikání; v druhém případě se znemožňuje uplatnění paušálních výdajů v případě čerpání daňového zvýhodnění na vyživované dítě. Ani v jednom případě zjevně nebylo fundovaně a odborně posuzováno, zda je nastavení daně či dávky v této formě jednoduše spravedlivé. Přitom platí, že daňový zákon (stejně jako každý jiný zákon) má být především spravedlivý: *„Stejně jako celá daňová, resp. poplatková soustava, by i každá jednotlivá povinná dávka měla spočívat na určitých zásadách. Předně je možné zmínit zásadu spravedlnosti, podle níž by každá povinná dávka měla být rovnoměrně rozložena mezi poplatníky této povinné dávky, vzhledem k její povaze a účelu. Případná nespravedlnost v rozložení daňového břemene mezi jednotlivé poplatníky může vést až k daňové neochotě a tím ke snížení výnosu z této dávky.“*¹⁶ Tato zásada ovšem nebyla v uvedených případech dodržena:

¹⁶ BAKEŠ, Milan. Daně, poplatky a ústavní právo. In: JIRÁSKOVÁ Věra a Radovan SUCHÁNEK, ed. *Pocta Prof. JUDr. Václavu Pavlíčkovi, CSc. k 70. narozeninám*. Praha: Linde, 2004, s. 562-571. ISBN 80-7201-487-0, str. 568

úprava byla zjevně posuzována pouze z hlediska příjmů do státního rozpočtu, i když i to je zpochybnitelné s ohledem na úzkou skupinu, na kterou dopadá, a ještě spíše pak z hlediska „sbírání politických bodů“. Argumenty, proč mají být ze všech OSVČ postižení odebráním možnosti uplatnit paušální výdaje právě jen rodiče malých dětí (a ne všichni ostatní) a proč má být daňové progresi v tomto rozsahu vystaven právě jen „vysokopříjmový“ důchodce (a ne všichni ostatní poplatníci s vyšším příjmem), se pak musel až *ex post* zabývat Ústavní soud, který od zásady spravedlnosti – naštěstí – nemůže odhlédnout.

3.1.2 Kontrolní hlášení a elektronická evidence tržeb – zásah do ústavních práv jiné než majetkové povahy

Společným prvkem obou daňových institutů je, že ve jménu boje proti daňovým podvodům jsou omezována ústavně zaručená práva a svobody. V obou případech se jedná o **právo na informační seburčení**, v případě EET pak i o **právo podnikat**. Zároveň je významná pravomoc ke stanovení daňových povinností svěřována moci výkonné.

Byť ani jedno z obou opatření nezakládá novou daňovou povinnost ve smyslu peněžitého plnění, u obou je dopad na adresáty značný: u kontrolního hlášení zejména z hlediska ochrany citlivých obchodních informací, u EET z hlediska zásahu do práva podnikat vzhledem k nemalé zátěži, kterou nová evidenční povinnost představuje. I zde platí výše uvedené, tzn., že u obou zákonných úprav zjevně nebyla před předložením zákona věnována dostatečná pozornost dopadům nové úpravy na tato základní práva adresátů. Nedostatky pak nebyly odstraněny ani v průběhu legislativního procesu. V obou případech byly zákony prosazeny bez ohledu na silnou opozici bez jakýchkoliv vstřícných kroků či zmírňujících výjimek a navíc s rozsáhlým zmocněním pro exekutivu. Těmito nedostatky zákonné úpravy nových daňových institutů se tak opět musel zabývat až Ústavní soud.

3.1.3 Problematické prvky předmětné úpravy obecně

Z výše uvedeného je patrné, že při přijímání příslušných daňových zákonů nebyla nová právní úprava dostatečně pečlivě posuzována z hlediska souladu s ústavněprávními principy (zejména zásadou rovnosti a zásadou výhrady zákona) ani z hlediska dopadů na základní práva

adresátů. Namísto toho bylo zjevně až příliš pozornosti věnováno **politické průchodnosti** daného řešení, což má mnohdy velmi blízko k populismu. Zde patrně hraje určitou roli i fenomén sociálních bublin, kdy politické strany jsou neustále sledovány a každé jejich rozhodnutí, a to i v daňové oblasti, má okamžitý dopad na jejich preference. Pro každou stranu je tak logicky nejvýhodnější prosazovat taková daňová opatření, která se dotknou co nejmenšího počtu jejích voličů, jako v případě úpravy uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě poplatníkem uplatňujícím výdaje procentem z příjmů. Na podporu nové úpravy pak otevřeně zaznívá argument, že daň či její změna bude mít dopad pouze na malou skupinu osob, jako v případě zdanění důchodů „vysokopříjmových“ důchodců. Tento argument je nicméně z hlediska ústavněprávních zásad a základních práv zcela irelevantní a člověk se až ptá, kam se podělo právní vědomí předkladatelů.

Dalším výrazným prvkem, který bezpochyby přispěl k tomu, že předmětná úprava skončila až před Ústavním soudem, je zejména v poslední době **konfrontační atmosféra** v průběhu legislativního procesu. Při projednávání daňových zákonů mnohdy neprobíhá konstruktivní debata, v rámci které by mnohé nedostatky mohly být včas odstraněny či alespoň zmírněny. Zákony jsou prosazovány nekompromisně a silou a (často těsná) většina pak neponechá přehlasované menšině žádnou možnost, jak bez ztráty tváře novou úpravu podpořit. Menšina se naopak neváhá uchýlovat až k obstrukcím legislativního procesu, jak tomu bylo v případě úpravy elektronické evidence tržeb. To však kvalitě zákonů nepřispívá. Legislativní systém totiž s určitou schopností spolupráce a kompromisu počítá. Politický boj je jedna věc a většina vzešlá z voleb má jistě právo prosazovat svůj volební program, nesmí se ovšem jednat o „nepřátelské převzetí“ parlamentu.

Problematickým prvkem současné daňové legislativy je i skutečnost, že daňový systém bývá používán i jaksi k „nápravě“ nějaké předchozí „chyby“, což je právě případ úpravy uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě poplatníkem uplatňujícím výdaje procentem z příjmů, ale i např. zavedení odvodu z energie ze slunečního záření (tzv. solární daň) nebo nyní prosazovaného zdanění církevních restitucí. Ve všech třech případech zde existuje nějaká v minulosti prosazená právní úprava, kterou z různých důvodů není možné změnit, a nové nastavení daní má alespoň zmírnit její negativní důsledky. To je ovšem značně nekoncepční řešení a nelze se divit, že tyto kauzy pak rovněž končí před Ústavním soudem.

3.2 Společné prvky rozhodnutí Ústavního soudu

3.2.1 Rozhodnutí Ústavního soudu z hlediska zásahu do jednotlivých základních práv

V analyzovaných rozhodnutích Ústavního soudu se setkáváme s (tvrzeným) porušením všech pěti v obecné části vymezených práv a právních principů.

Ve dvou ze čtyř analyzovaných případů (zdanění důchodů „vysokopříjmových“ důchodců a uplatnění daňového zvýhodnění na vyživované dítě poplatníkem uplatňujícím výdaje procentem z příjmů) je hlavní argumentační linií, a to jak navrhovatelů, tak i Ústavního soudu, přezkum úpravy z hlediska **porušení zásady rovnosti / spravedlnosti** při ukládání daňových povinností. Tato ústavněprávní kautela je totiž (spolu se zásahem do práva na ochranu vlastnictví či práva podnikat v intenzitě „rdousícího účinku“) stěžejním východiskem pro přezkum daňových předpisů, jak bylo judikováno již v hojně citovaném nálezu Pl. ÚS 28/09 (k protiústavnosti daně z převodu nemovitostí). V analyzovaném nálezu Pl. ÚS 32/15 (zdanění důchodů „vysokopříjmových“ důchodců) pak Ústavní soud předkládá poněkud nový přístup k přezkumu z hlediska rovnosti: formuluje totiž myšlenku, že víceméně není nutno provádět zvlášť test akcesorické a neakcesorické rovnosti, neboť všechny případy porušení akcesorické rovnosti jsou tak jako tak pokryty již v rámci přezkumu rovnosti neakcesorické. Toto rozdělení navíc není určující ani pro intenzitu přezkumu, neboť ta by měla vycházet spíše z „podezřelosti“ rozlišujících kritérií. Přezkum akcesorické nerovnosti na základě majetkových kritérií pak v zásadě vylučuje, neboť majetkové kritérium *a priori* podezřelé není, a přezkum tak probíhá čistě z pohledu neakcesorické nerovnosti.

Nepřípustný zásah do práva na ochranu vlastnictví práva jako druhý „tradiční“ argument protiústavnosti daní není Ústavním soudem shledán ani v jednom analyzovaném případě. Navrhovatelé sice ve všech případech tvrdí, že daná daňová povinnost v nějaké intenzitě do jejich majetkové sféry zasahuje, nicméně zásah do samotné podstaty tohoto práva (tzn. v intenzitě „rdousícího účinku“) shledáván není (a nutno říci, že ani tvrzen). Zajímavý názor předkládá odlišné stanovisko pěti soudců k nálezu Pl. ÚS 26/16 (k protiústavnosti EET). Ti argumentují tím, že i jen evidenční povinnost dopadá do majetkové sféry poplatníků z důvodu zvýšené zátěže, a formulují myšlenku, že pokud stát takto přenáší „své“ povinnosti na poplatníky, měl by jim zvýšené výdaje alespoň odpovídajícím způsobem kompenzovat, např. možností odečíst od daně náklady prokazatelně vynaložené na splnění těchto povinností.

Ve všech analyzovaných kauzách byl ve větší či menší míře tvrzen **zásah do práva podnikat**. Ani jeden z nálezů nicméně neshledal (většinovým větrem) v rámci abstraktní kontroly příslušné úpravy zásah do toho práva v protiústavní intenzitě, ačkoliv nevyločil, že v konkrétním případě může předmětná úprava „rdousící účinek“ mít. Zásah do práva podnikat byl nicméně shledán odlišným stanoviskem pěti soudců k nálezu Pl. ÚS 26/16 (k protiústavnosti EET), kdy právě dotčení samotné podstaty práva podnikat bylo hlavní argumentační linií véta a také důvodem, proč disentní větum trvalo na uplatnění (přísnějšího) testu proporcionality namísto (mírnějšího) testu racionality při přezkumu z hlediska zásahu do tohoto práva.

V případě dvou analyzovaných nálezů týkajících se nových evidenčních povinností je předmětem přezkumu zásah do **práva na ochranu soukromí a informační sebeurčení**, konkrétně práva na ochranu před neoprávněným shromažďováním dat při správě daní. Nepřípustný zásah do tohoto práva je tvrzen u kontrolního hlášení jako stěžejní argument, v případě EET spíše jako „druhá linie obrany“. Ústavní soud pak v obou nálezech uplatňuje test proporcionality, nicméně v obou případech konstatuje, že úprava v testu ještě obstojí (až na několik nejproblematictějších ustanovení ve druhém z obou nálezů). Pravdou je, že v případě EET je zásah do práva na ochranu soukromí skutečně marginální (marginální je ovšem i přínos ve smyslu zvýšení příjmů státního rozpočtu). Naopak v případě kontrolního hlášení je zásah značný, ovšem je vyvážen významným legitimním cílem.

Porušení výhrady zákona při ukládání daňových povinností bylo tvrzeno (a shledáno) u obou nových evidenčních povinností, tedy v nálezech Pl. ÚS 32/15 (ke kontrolnímu hlášení) a Pl. ÚS 26/16 (k protiústavnosti EET). V obou případech Ústavní soud příslušná zmocňovací ustanovení zrušil a potvrdil tak i svůj přístup k tzv. formulářovým podáním při správě daní. Judikatura ústavního soudu je tedy konstantní a nutnost vymezit základní daňové povinnosti zákonem snad bude napříště zákonodárcem respektována již *ex ante*, ať už se jedná o rozsah sdělovaných údajů jako v případě kontrolního hlášení nebo rozsah osvobozených, vyňatých či dočasně vyňatých činností jako v případě EET.

3.2.2 Použité metody a standardy přezkumu

Ve všech analyzovaných nálezech (většinou s odkazem na svou předchozí judikaturu, zejména pak na nález Pl. ÚS 28/09 k protiústavnosti daně z převodu nemovitostí) Ústavní soud předesílá, že k daním jako „politické otázce“ hodlá přistupovat zdrženlivě a „nevstupovat na

pole zákonodárce“. Předmětnou úpravu nicméně podrobuje přezkumu z hlediska dodržení ústavněprávních zásad rovnosti a zákonnosti a z hlediska zásahu do základních práv adresátů. Při přezkumu úpravy z hlediska zásahu do jednotlivých základních práv pak intenzita přezkumu závisí na povaze příslušného základního práva, přičemž Ústavní soud aplikuje **test extrémní disproporcionality** u zásahu do práva na ochranu vlastnictví, **test racionality** u zásahu do práva podnikat a **test proporcionality** při zásahu do práva na informační sebeurčení. Nutno konstatovat, že „rdousící účinek“ úpravy v rámci testu extrémní disproporcionality nebyl shledán ani v jednom případě a též testem racionality daňová úprava prošla vždy (s výjimkou disentního vóta), a to i v případech, kdy byl legitimní cíl vymezen velmi obecně. Ke shledání protiústavnosti a následně zrušení vybraných ustanovení tak vedl jedině test proporcionality v intenzitě příkazu k optimalizaci, který jediný umožňuje zkoumání potřebnosti a porovnávání *stricto sensu*. Ten byl však aplikován pouze při posuzování přípustnosti zásahu do práva na soukromí. Je otázkou, jak (a zda) by úprava v přezkumu obstála, pokud by byl test proporcionality aplikován i v ostatních případech. K tomuto směřují i myšlenky formulované v disentních stanoviscích k nálezu Pl. ÚS 26/16 (k protiústavnosti EET), tedy že většinovým vótem uplatňovaný standard přezkumu, tj. test racionality, je příliš mírný a že by v případě, že se zásah blíží samotné podstatě hospodářského či sociálního práva nebo že příslušné hospodářské či sociální právo má blízkou souvislost se základním lidským právem, bylo vhodnější aplikovat test proporcionality.

Závěr

Z provedené analýzy vybraných nálezů Ústavního soudu je zřejmé, že při přijímání daňových zákonů není vždy věnována dostatečná pozornost posouzení právní úpravy **z hlediska souladu s ústavněprávními principy a z hlediska zásahů do ústavně zaručených práv adresátů právní normy**, a to ani předkladateli, ani následně v rámci projednávání zákona v parlamentu. Lze se tak setkat na jedné straně s případy, kdy zákonodárce rozhoduje značně nekonceptně (až populisticky) formou nesystémových dílčích zásahů do stávající úpravy, a na druhé straně pak s případy, kdy je předkladatelem prosazena sice koncepční úprava, nicméně naopak zcela nekompromisně a bez ochoty k jakýmkoliv (i rozumným) ústupkům a požadavkům druhé strany. Nelze se tedy divit, že tyto kauzy pak končí před Ústavním soudem, jak tomu bylo i v případech, kterým se věnuje tato práce.

Co se týče **hledisek přezkumu**, tedy konkrétních základních práv či právních principů, jejichž porušení je tvrzeno či shledáváno, platí, že kromě „tradičně“ daňovou úpravou porušovaných práv, tzn. práva na rovné zacházení, práva na ochranu vlastnictví či práva podnikat, se nyní můžeme setkat i s případy, kdy je jako důvod protiústavnosti tvrzen (a i shledáván) nepřípustný **zásah do práva na soukromí a informační sebeurčení**, a to v souvislosti s novými evidenčními povinnostmi při správě daní. Přezkum daňových předpisů z tohoto pohledu je novinkou, a nutno říci, že i Ústavní soud svůj postoj teprve hledá. V obou nálezech sice uplatňuje test proporcionality, nicméně v obou případech konstatuje, že úprava v testu obstojí (až na několik nejproblematictějších ustanovení ve druhém z obou nálezů). Zjednodušeně řečeno, Ústavní soud zatím zaujímá postoj, že určité shromažďování (i citlivých) údajů ke správě daní prostě patří a cíl úpravy legitimizuje. Podrobněji se nezabývá ani v obou případech tvrzeným prolomením mlčenlivosti např. advokátů; přitom přinejmenším v případě kontrolního hlášení, kde se eviduje nejen poskytovatel služby, ale i každý konkrétní příjemce, je zásah značný a finanční správa má dnes fakticky větší možnosti „preventivního prověřování“ než policie. Dá se tedy očekávat, že trend těchto podání bude pokračovat i v budoucnu a teprve uvidíme, jak se bude judikatura Ústavního soudu v tomto směru vyvíjet.

Další novým prvkem je tvrzený **zásah do práva podnikat** nikoliv daní jako takovou (peněžitým plněním), ale samotnou tíhou povinností při správě daní (např. novými evidenčními povinnostmi). Právě to bylo stěžejní argumentací v přezkumu ústavnosti elektronické evidence tržeb a zde se také majoritní vótum nejvíce rozcházelo s odlišným stanoviskem významného počtu soudců. Pravdou je, že nové evidenční povinnosti související se správou daní představují

značnou (pro malé podnikatele mnohdy neúnosnou) zátěž a v této souvislosti vyvstává i obecná otázka, zda stát již nepřenáší na občany až příliš „svých“ povinností bez odpovídající finanční kompenzace. I to by mohlo být v budoucnu předmětem přezkumu Ústavním soudem.

Staro-novým tématem je pak **výhrada zákona** při ukládání daňových povinností, kde Ústavní soud potvrdil svůj postoj k přenášení pravomocí na exekutivu. V obou případech příslušná zmocňovací ustanovení zrušil a zcela jasně (i pro zákonodárce) tak vyjádřil i stanovisko k tzv. formulářovým podáním při správě daní. To je i v souladu s principy materiálního právního státu dle Evropského soudu pro lidská práva, který opakovaně judikoval nepřipustnost neomezeného zmocnění exekutivy, tzv. *unfettered discretion* v případech dotýkajících se základních práv. Judikaturu Ústavního soudu lze tedy v tomto směru považovat již za ustálenou. Nicméně jakkoliv lze přisvědčit, že není možné stanovovat primární povinnosti pouze formulářem finanční správy již z důvodu možného zneužití, je otázkou, zda přístup Ústavního soudu k sekundární normotvorbě v daňové oblasti není až příliš striktní, tedy zda již nedochází k úplnému vyprázdňení podzákonných norem. Navíc sám Ústavní soud není zdaleka tak striktní při přezkumu jiných než daňových kauz. Rozpor s výhradou zákona neshledal například ani v případě přezkumu ústavnosti povinného očkování, kde zcela zásadní skutečnost, tedy výčet povinných očkování, je ponechán zcela na vůli ministerstva zdravotnictví¹⁷.

Další novou a pozitivní skutečností je, že Ústavní soud volá po nutnosti určité **racionality (a logiky)** daňové úpravy, přinejmenším ve vztahu ke kritériím pro rozlišování mezi skupinami adresátů. V rámci přezkumu neakcesorické rovnosti uvádí „racionální“, tj. i logické, kritérium jako jednu z podmínek vyloučení libovůle. S tím lze souhlasit, neboť daňová úprava (i pokud dopadá jen na úzkou skupinu adresátů, ba tím spíše) musí naplňovat určité zásady a politická průchodnost nemůže být jediným a dostačujícím kritériem.

Co se týče **metod a standardů přezkumu** Ústavní soud v zásadě setrvává na svém přístupu vycházejícím z předchozí judikatury, tzn., že k daním jako k veskrze politické otázce je třeba přistupovat **zdrženlivě** (zejména co se týče výše a rozložení daňového zatížení). Při přezkumu ústavnosti daňové úpravy z hlediska zásahu do jednotlivých základních práv pak aplikuje standardní instrumentárium: **test extrémní disproportionality** při přezkumu

¹⁷ Nález Ústavního soudu ze dne 27. 1. 2015 sp. zn. Pl. ÚS 19/14 (k návrhu na zrušení § 46 zák. č. 258/2000 Sb., o ochraně veřejného zdraví), zejména odlišné stanovisko Kateřiny Šimáčkové, bod 30

z hlediska zásahu do vlastnického práva, **test racionality** při přezkumu z hlediska zásahu do práva podnikat a **test proporcionality** při přezkumu z hlediska zásahu do práva na informační sebeurčení. Jistý posun nicméně lze zaznamenat zejména v disentních vótech k Pl. ÚS 26/16 (k protiústavnosti EET), kde je formulována myšlenka, zda by v daném případě (ale patrně i obecně při přezkumu daňových zákonů) nebylo na místě uplatnit namísto mírnějšího testu racionality spíše test proporcionality, mimo jiné (dle vóta soudce Ludvíka Davida) i jako „sdělení“ pro zákonodárce, jak napříště postupovat. Tomu lze přisvědčit: test racionality jako deferenční standard je totiž především výrazem zdrženlivosti Ústavního soudu, která nicméně počítá se stejnou zdrženlivostí ze strany zákonodárce ve smyslu pečlivého zvažování dopadů každé nové úpravy na základní práva adresátů. Pokud jsou ovšem daňové povinnosti prosazovány způsobem „když se kácí les, lítají třísky“, je možná na čase tento přístup přehodnotit. Není přece možné, aby se posuzováním daňové legislativy z pohledu dopadů na základní práva adresátů nezabýval nikdo: Ústavní soud proto, že se hodlá chovat zdrženlivě, a zákonodárce proto, že to nepovažuje za nutné.

Ve světle výše uvedeného si tedy do budoucna lze položit otázku, zda je test racionality vhodným metodickým nástrojem k přezkumu daňové úpravy z pohledu zásahu do práva podnikat. Podle mého názoru nikoliv. Argumentem pro použití testu proporcionality je v tomto případě mimo jiné skutečnost, že právo podnikat se do značné míry odlišuje od typických socio-ekonomických práv. Jedná se totiž mnohem spíše o „svobodu“, tzn. *status negativus*, přičemž právě povaha práva je (jediným možným) důvodem pro odlišnou intenzitu přezkumu: „*Kritériem pro rozlišení metodologických postupů – pokud vůbec nějaké existuje – pak nemůže být členění na občanská a politická práva na straně jedné a na hospodářská, sociální a kulturní práva na straně druhé, nýbrž rozlišení na pozitivní a negativní závazky*“¹⁸. Test racionality je navíc v tomto případě nevhodný ještě z dalšího důvodu. Nelze přehlédnout, že při přezkumu daňové úpravy nevede test racionality prakticky nikdy ke konstatování protiústavnosti – výběr daní obecně je totiž (vždy) legitimním cílem a daňová úprava nebývá ani zcela iracionální. Test

¹⁸ ČERVÍNEK, Zdeněk. K aplikaci testu proporcionality na socio-ekonomická práva. *PRÁVNÍ PROSTOR.CZ* [online], publikováno 2. 3. 2017 [cit. 10. 3. 2018]. ISSN 2336-4114. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/ostatni-pravo/k-aplikaci-testu-proporcionality-na-socio-ekonomicka-prava>

tak v podstatě splývá s testem extrémní disproporcionality a lze souhlasit s Z. Červínkem, že není důvod, proč oba standardy nesjednotit. Pak by ovšem bylo na místě nazývat věci pravými jmény a „přiznaně“ aplikovat pouze test extrémní disproporcionality. Další vývoj ukáže až budoucí daňová judikatura Ústavního soudu.

Seznam použitých zdrojů

1. Seznam použité literatury

Teoretická a komentářová literatura

BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ a kol. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-440-7.

BARTOŇ, Michal, Jan KRATOCHVÍL, Martin KOPA, Maxim TOMOSZEK, Jiří JIRÁSEK a Ondřej SVAČEK. *Základní práva*. Praha: Leges, 2016. ISBN 978-80-7502-128-1.

PEKOVÁ, Jitka. *Veřejné finance: úvod do problematiky*. 4. vyd. Praha: ASPI, 2008. ISBN 978-80-7357-358-4.

WAGNEROVÁ, Eliška, Martin DOSTÁL, Tomáš LANGÁŠEK a Ivo POSPÍŠIL. *Zákon o Ústavním soudu s komentářem*. Praha: ASPI, 2007. ISBN 978-80-7357-305-8.

WAGNEROVÁ, Eliška, Vojtěch ŠIMÍČEK, Tomáš LANGÁŠEK, Ivo Pospíšil a kol. *Listina základních práv a svobod: komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2012. ISBN 978-80-7357-750-6.

Příspěvky ve sbornících a odborných časopisech

ANTOŠ, Marek. Judikatura Ústavního soudu k sociálním právům: Nikoliv nutně nejlepší, nejvhodnější, nejučinnější či nejmoudřejší? *Jurisprudence*. 2014, č. 6, s. 3-14. ISSN 1802-3843.

BAKEŠ, Milan. Daně, poplatky a ústavní právo. In: JIRÁSKOVÁ Věra a Radovan SUCHÁNEK, ed. *Pocta Prof. JUDr. Václavu Pavlíčkovi, CSc. k 70. narozeninám*. Praha: Linde, 2004, s. 562-571. ISBN 80-7201-487-0.

ČERVÍNEK, Zdeněk. Standardy přezkumu ústavnosti v judikatuře Ústavního soudu. *Jurisprudence*. 2015, č. 4, s. 21-29. ISSN 1802-3843.

MARKOVÁ, Hana. Označování daňových povinností. In: *Ve službách práva: sborník příspěvků k 10. výročí založení pobočky nakladatelství C. H. Beck v Praze*. Praha: C. H. Beck, 2003, s. 165-175. ISBN 80-7179-820-7.

TOMOSZEK, Maxim. Esenciální obsah základních práv jako součást podstatných náležitostí demokratického právního státu. *Jurisprudence*. 2015, č. 2, s. 3-15. ISSN 1802-3843.

2. Seznam použitých internetových zdrojů

BOHÁČ, Radim. Pojem daň v daňových předpisech. In: *Dny práva 2011 – Days of Law 2011, Finance veřejného sektoru (právní a ekonomické aspekty jeho fungování: sborník příspěvků konference* [online]. Masarykova univerzita, 2012. [cit. 10. 1. 2018]. ISBN 978-80-210-5910-8. Dostupné z:

https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2011/files/sbornik/financ.pdf

ČERVÍNEK, Zdeněk. K aplikaci testu proporcionality na socio-ekonomická práva. *PRÁVNÍ PROSTOR.CZ* [online], publikováno 2. 3. 2017 [cit. 10. 3. 2018]. ISSN 2336-4114. Dostupné z: <https://www.pravniprostor.cz/clanky/ostatni-pravo/k-aplikaci-testu-proporcionality-na-socio-ekonomicka-prava>

KRATOCHVÍL, Jan. Politická otázka či odepření spravedlnosti? *jinepravo.blogspot.cz* [online], publikováno 13. 2. 2012 [vid. 17. 3. 2018]. Dostupné z: <http://jinepravo.blogspot.cz/2012/02/politicka-otazka-ci-odepreni.html>

NĚMEČEK, Petr. Hranice ústavnosti daňové legislativy. *EPRAVO.CZ* [online], publikováno 4. 3. 2014. [vid 17. 1. 2018]. ISSN 1213-189X. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/hranice-ustavnosti-danove-legislativy-93588.html>

ŠIMKA, Karel. Kontrolní hlášení bylo na pováženou, ale EET je Velký bratr, říká soudce Šimka. Seriál U výslechu. *Podnikatel.cz* [online], publikováno 9. 6. 2017 [cit. 12. 1. 2018]. ISSN 1802-8012. Dostupné z: <https://www.podnikatel.cz/clanky/umim-si-predstavit-system-kde-budou-dane-vybirat-podnikatele-rika-soudce-simka>

3. Seznam použitých právních předpisů

Ústava České republiky, ústavní zákon č. 1/1993 Sb.

Listina základních práv a svobod, ústavní zákon č. 2/1993 Sb.

Úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod

Mezinárodní pakt o občanských a politických právech

Mezinárodní pakt o hospodářských, sociálních a kulturních právech

Zákon č. 192/1993Sb., o Ústavním soudu

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

4. Seznam použité judikatury

Nález Ústavního soudu ze dne 12. října 1994 sp. zn. ÚS 4/94

Nález Ústavního soudu ze dne 24. října 1995 sp. zn. Pl. ÚS 3/95

Nález Ústavního soudu ze dne 14. února 2001 sp. zn. Pl. ÚS 45/2000

Nález Ústavního soudu ze dne 12. července 2001 sp. zn. ÚS 11/2000

Nález Ústavního soudu ze dne 13. srpna 2002 sp. zn. ÚS Pl. 3/02

Nález Ústavního soudu ze dne 18. srpna 2004 sp. zn. Pl. ÚS 7/03
Nález Ústavního soudu ze dne 5. října 2006, sp. zn. Pl. ÚS 61/04
Nález Ústavního soudu ze dne 20. května 2008, sp. zn. Pl. ÚS 1/08
Nález Ústavního soudu ze dne 21. dubna 2009 sp. zn. Pl. ÚS 29/08
Nález Ústavního soudu ze dne 22. března 2011 sp. zn. Pl. ÚS 24/10
Nález Ústavního soudu ze dne 24. dubna 2012, sp. zn. Pl. ÚS 54/10
Nález Ústavního soudu ze dne 15. května 2012 sp. zn. Pl. ÚS 17/11
Nález Ústavního soudu ze dne 25 března 2014 sp. zn. Pl. ÚS 43/13
Nález Ústavního soudu ze dne 13. května 2014 sp. zn. Pl. ÚS 44/13
Nález Ústavního soudu ze dne 22. října 2015 sp. zn. Pl. ÚS 19/13
Nález Ústavního soudu ze dne 28. června 2016 sp. zn. Pl. ÚS 18/15
Nález Ústavního soudu ze dne 6. prosince 2016 sp. zn. Pl. ÚS 32/15
Nález Ústavního soudu ze dne 12. prosince 2017 sp. zn. Pl. ÚS 26/16
Usnesení Ústavního soudu ze dne 16. prosince 2014 sp. zn. II. ÚS 3592/14
Rozsudek Nejvyššího soudu USA ze dne 4. června 1928 ve věci Olmstead proti Spojeným státům, (č. 277 U.S. 438 (1928))
Rozsudek Evropského soudu pro lidská práva ze dne 3. dubna 2008 ve věci Koretskyy a další proti Ukrajině (stížnost č. 40269/02), bod 47

Základní práva v daňové judikatuře Ústavního soudu

Abstrakt

Práce se věnuje judikatuře Ústavního soudu v daňových věcech, kde je důvodem přezkumu tvrzené porušení základního práva či právního principu.

V první části práce je stručně popsána výchozí situace, zejména teoretická a ústavněprávní východiska pro přezkum daňových předpisů a rozhodnutí a jsou vymezena relevantní základní práva a metody a standardy přezkumu, které Ústavní soud ve své judikatuře používá, a to obecně a zejména v daňových věcech.

Těžištěm práce je pak rozbor vybraných daňových kauz a rozhodnutí Ústavního soudu. U každého rozhodnutí je nejprve stručně popsána výchozí situace a okolnosti přijetí předmětné úpravy, poté následuje samotný rozbor a nakonec shrnutí z hlediska porušovaných / tvrzených práv v dané kauze a metod a standardů přezkumu uplatněných Ústavním soudem.

Výsledky rozboru jsou poté shrnuty, konfrontovány s obecnými východisky a jsou identifikovány společné prvky příslušných kauz a rozhodnutí.

Závěrem je zjištění, že v analyzovaných kauzách nebyla předmětná úprava dostatečně pečlivě posuzována z hlediska dopadů na základní práva adresátů (právo na informační sebeurčení a právo podnikat) a souladu s ústavněprávními principy (rovnost, výhrada zákona), ať už z toho důvodu, že se jednalo o dílčí, nekoncepční změny, nebo z toho důvodu, že předkladatel sám těmto aspektům nepřikládal dostatečnou váhu a nedostatky následně nebyly odstraněny v průběhu projednávání v parlamentu. Co se týče kritérií přezkumu, jako nový prvek se objevuje tvrzené porušení práva na informační sebeurčení, konkrétně u nových tzv. „evidenčních“ povinností, přičemž v jednom případě bylo porušení tohoto práva i shledáno. Judikatura Ústavního soudu v tomto směru nicméně ještě není ustálená. Ve dvou případech byl tvrzen (a shledán) rozpor úpravy se zásadou výhrady zákona a Ústavní soud tak potvrdil svůj postoj k ukládání daňových povinností exekutivou formou podzákonných předpisů i k tzv. formulářovým podáním. Co se týče metod a nástrojů přezkumu, při přezkumu daňových předpisů a rozhodnutí Ústavní soud přes deklarovanou zdrženlivost aplikoval standardní instrumentarium: test extrémní disproportionality při přezkumu z hlediska zásahu do vlastnického práva, test racionality při přezkumu z hlediska zásahu do práva podnikat a test proporcionality při přezkumu z hlediska zásahu do práva na informační sebeurčení. Ke konstatování protiústavnosti z důvodu zásahu do základního práva pak vedl pouze test

proporcionality a je zřejmé, že test racionality při přezkumu daňové úpravy do jisté míry selhává (a v podstatě splývá s testem extrémní disproporcionality).

Lze tedy konstatovat, že Ústavní soud v zásadě setrvává na svém přístupu vycházejícím z předchozí judikatury, tzn., že k daním jako k veskrze politické (tzn. nejusticiabilní) otázce je třeba přistupovat především zdrženlivě. Jistý posun ohledně intenzity přezkumu lze zaznamenat v disentních vótech, kde je formulována myšlenka, zda by nebylo na místě uplatnit namísto mírnějšího testu racionality spíše test proporcionality. V daňových věcech pak Ústavní soud striktně trvá na zákonném podkladu pro stanovování povinností.

Klíčová slova: základní práva, daně, Ústavní soud

Fundamental rights in tax case law of the Constitutional Court

Abstract

The thesis deals with the case law of the Czech Constitutional Court where the reason for the judicial review was a claimed infringement of a fundamental right or legal principle.

The first part gives a brief description of the background, defining the theoretical and constitutional basis for judicial review of tax regulations and decisions, the relevant fundamental rights, and the methods and standards of review applied by the Constitutional Court, in general and tax case law.

The core of the thesis is then an analysis of selected tax cases and Constitutional Court decisions. For each case there is a brief background outlining the circumstances under which a particular law was passed, followed by the analysis itself, and finally a summary of each case in terms of the rights or principles claimed / found to have been infringed and the methods and standards of review applied by the Constitutional Court.

The results of the analyses are then summarised and compared against the general points of reference; then common elements of the cases and decisions are identified.

The conclusion of the thesis is that in the cases analysed, the legal regulation in question had not been carefully enough examined from the perspective of its impact on fundamental rights of its addressees and its compliance with constitutional principles (equal treatment, legal basis for imposing duties), either because it involved partial, unsystematic changes to a legislation already in existence at the time, or because the sponsors of the bills had not given enough consideration to these aspects and the deficiencies were not remedied even during parliamentary debate. As for the criteria of the review, one new element is a claimed infringement of the right to privacy by the new reporting duties, while in one case the infringement was also confirmed by the Constitutional Court; however, the case law in this area has not yet stabilised. In two cases a conflict between the new legislation and the principle of legal basis for imposing duties was claimed (and found); the Constitutional Court thus confirmed its standpoint on tax duties being imposed by the executive in the form of secondary legal regulations, and on reporting duties being stipulated solely by a printed form issued by a tax administration. As for the methods and tools of judicial review of tax regulations and decisions, the Constitutional Court, despite its declared deference, applied standard instruments: an extreme disproportionality test in the review from the perspective of

infringement on the right to ownership, a rationality test in the review from the perspective of infringement on the right to enterprise, and a proportionality test in the review from the perspective of infringement on the right to informational self-determination. Unconstitutionality due to infringement of a fundamental right was only established where the proportionality test was applied, and it is apparent that, in the judicial review of tax laws, the rationality test fails (and in essence blends with the extreme disproportionality test).

It is thus concluded that the Constitutional Court in principle continues its approach established in its previous case law, i.e. that taxation, as a political (and therefore non-justiciable) question, has to be approached with deference. A certain shift as to the intensity of judicial review may be observed in dissenting opinions, where the idea is voiced that it may be appropriate to apply the proportionality test rather than the less strict rationality test. In tax cases, the Constitutional Court strictly insists on a legal basis for imposing duties.

Key words: fundamental rights, taxes, Constitutional Court