

**Česká republika
NÁLEZ
Ústavního soudu**

Jménem republiky

Ústavní soud rozhodl v plénu složeném ze soudců Ludvíka Davida, Jaroslava Fenyka (předsedajícího), Jana Filipa, Jaromíra Jirsy, Tomáše Lichovníka, Vladimíra Sládečka, Radovana Suchánka, Kateřiny Šimáčkové, Vojtěcha Šimíčka, Davida Uhlíře (soudce zpravodaje) a Jiřího Zemánka, o návrhu **skupiny 19 senátorů Senátu Parlamentu České republiky**, zastoupených doc. JUDr. Zdeňkem Koudelkou, Ph.D., advokátem se sídlem v Brně, Optátova 46, na zrušení ustanovení § 72 odst. 1 a odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, za účasti **Poslanecké sněmovny Parlamentu České republiky** a **Senátu Parlamentu České republiky**, jako účastníků řízení, a **vlády České republiky**, jako vedlejšího účastníka řízení, **takto:**

I. Ustanovení § 72 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, se ruší uplynutím dne 31. prosince 2020.

II. Ve zbývajících částech návrh odmítá.

O d ů v o d n ě n í:

I.

Předmět řízení

1. Ústavnímu soudu byl dne 17. srpna 2017 doručen návrh skupiny 19 senátorů Senátu Parlamentu České republiky (dále jen „navrhovatelka“) na zrušení ustanovení § 72 odst. 1 a odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „daňový řád“), dnem vyhlášení nálezu ve Sbírce zákonů.

2. Návrh byl podán podle čl. 87 odst. 1 písm. a) Ústavy České republiky (dále jen „Ústava“) a § 64 odst. 1 písm. b) zákona č. 182/1993 Sb., o Ústavním soudu (dále jen „zákon o Ústavním soudu“), pro rozpor s čl. 1 odst. 1, čl. 2 odst. 4, čl. 79 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 3, čl. 4 odst. 1 a 2, čl. 10 odst. 2 a 3 a čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“).

II.

Argumentace navrhovatelky

3. Navrhovatelka je přesvědčena, že rozsah povinně sdělovaných údajů v tiskopisech vydávaných Ministerstvem financí podle § 72 daňového řádu musí alespoň obecnými pojmy stanovit přímo zákon, nikoliv jen tiskopis Ministerstva financí, přičemž tiskopisy, respektive jejich vzory, by měly být vydány formou podzákoného právního předpisu. Podle názoru navrhovatelky z čl. 11 odst. 5 Listiny plyne zásada výhrady zákona a to, že

zákonodárce má přímo upravit všechny základní a podstatné daňové povinnosti, včetně povinností spojených se správou daně a kontrolou daní.

4. Podle tvrzení navrhovatelky, dochází napadenými ustanoveními k nedůvodnému obcházení pravidel kontroly ústavnosti a zákonnosti prováděcích právních předpisů výkonné moci, a k porušení principů demokratického právního státu podle čl. 1 odst. 1 Ústavy, neboť soudní kontrola podzákonných předpisů je součástí tohoto principu. Je nutné, aby formulářová normotvorba byla svázána jasnými pravidly a aby povinné formuláře byly vydávány (jejich vzory) jako právní předpisy. Tím je podle názoru navrhovatelky zajištěna jejich veřejná publikace ve Sbírce zákonů a je nezpochybnitelná jejich přezkoumatelnost Ústavním soudem i obecnými soudy, jak je tomu například u formulářových podání vyžadovaných pro zápis do veřejného rejstříku (např. obchodního), stanovených vyhláškou Ministerstva spravedlnosti č. 323/2013 Sb., o náležitostech formulářů na podávání návrhů na zápis, změnu nebo výmaz údajů do veřejného rejstříku právnických a fyzických osob, evidence svěřenských fondů a evidence údajů o skutečných majitelích a o podrobnostech týkajících se způsobu dálkového přístupu k údajům v evidenci skutečných majitelů a některým údajům v evidenci svěřenských fondů a o zrušení některých vyhlášek, ve znění pozdějších předpisů.

5. Navrhovatelka napadá § 72 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu i z důvodu, že na daňových tiskopisech (formulářích) podává daňový subjekt obecně údaje o sobě, případně o blízkých osobách (děti, manželka v případě uplatnění daňových výhod), zatím co v případě kontrolního hlášení jsou to i údaje o jiných, z hlediska daňového subjektu zcela cizích, osobách.

6. Navrhovatelka je toho názoru, že ustanovení § 72 odst. 2 daňového řádu samo o sobě není na první pohled neústavní, přesto se však domnívá, že neústavním je, neboť je jen apelem na Ministerstvo financí, že nemá tiskopisy zneužívat. Podle navrhovatelky je tento apel faktickou rezignací zákonodárce na svou činnost, neboť ten nemá apelovat, ale požadované informace určit. Navrhovatelka má za to, že § 72 odst. 2 daňového řádu je zcela nedostatečný z pohledu stanovení limitu povinností zákonodárcem, z pohledu ochrany osobních údajů, které jsou v takových tiskopisech vyžadovány, a též z pohledu zásady, že daně lze stanovit jen zákonem, což se vztahuje i na podstatné náležitosti správy daní, nejen hmotněprávní daňovou úpravu. Derogace tohoto ustanovení je podle tvrzení navrhovatelky tudíž nutným krokem k tomu, aby zákonodárce upravit tuto oblast znovu a již ústavně konformně.

7. Na podporu svých tvrzení navrhovatelka poukázala na případ, kdy Ústavní soud Rakouské republiky zrušil přechodné ústavní konstatování, že ustanovení zemských zákonů o veřejných zakázkách jsou na dobu od 1. ledna 2001 do 31. srpna 2002 v souladu s ústavou, byť stejné ustanovení na spolkové úrovni již Ústavní soud shledal neústavním. Navrhovatelka rovněž odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 23. července 2013 sp. zn. Pl. ÚS 13/12 (N 126/70 SbNU 147; 259/2013 Sb.) ve věci návrhu na zrušení části ustanovení § 289 odst. 2 trestního zákoníku, zmocňujícího vládu ke konkretizaci pojmu množství větší než malé a zejména na nález pléna Ústavního soudu ze dne 6. prosince 2016 sp. zn. Pl. ÚS 32/15 (N 232/83 SbNU 605; 40/2017 Sb.) ve věci ústavnosti právní úpravy náležitostí kontrolního hlášení v zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a uvedla, že právní závěry z tohoto nálezu plynoucí lze vztáhnout i na institut tzv. formulářových podání podle napadených ustanovení § 72 odst. 1 a odst. 2

daňového řádu, neboť podle jejího názoru právní úprava náležitostí kontrolního hlášení v zákoně o DPH, a právní úprava náležitostí tiskopisů v § 72 daňového řádu, je obdobná.

III.

Průběh řízení před Ústavním soudem

8. Ústavní soud podle § 69 zákona o Ústavním soudu zaslal návrh Poslanecké sněmovně a Senátu Parlamentu České republiky jako účastníkům řízení a dále vládě České republiky a Veřejné ochránkyni práv, jako orgánům, které jsou oprávněny vstoupit do řízení jako vedlejší účastníci řízení.

9. Poslanecká sněmovna Parlamentu České republiky (dále jen „Poslanecká sněmovna“) ve svém vyjádření toliko shrnula průběh legislativního procesu, který vedl k přijetí zákona, jehož ustanovení jsou navrhována ke zrušení. Konstatovala, že s návrhem zákona vyslovily ústavně předepsaným postupem souhlas obě komory Parlamentu, zákon byl podepsán příslušnými ústavními činiteli a řádně vyhlášen. Závěrem uvedla, že je věcí Ústavního soudu, aby posoudil otázku namítané protiústavnosti zákona a aby rozhodl o návrhu na jeho zrušení.

10. Senát Parlamentu České republiky (dále jen „Senát“) ve svém vyjádření popsal danou právní úpravu a uvedl, že napadené ustanovení § 72 odst. 1 je obsaženo v daňovém řádu již od počátku jeho účinnosti, tedy ode dne 1. ledna 2011, přičemž bylo jednou novelizováno, když zákonem č. 458/2011 Sb., o změně zákonů souvisejících se zřízením jednoho inkasního místa a dalších změnách daňových a pojistných zákonů, byla za slovo „registraci“, vložena slova „oznámení o změně registračních údajů“. Účinnost této změny nastala dnem 1. ledna 2013. Ustanovení § 72 odst. 2 je obsaženo v daňovém řádu rovněž již od počátku jeho účinnosti, tedy ode dne 1. ledna 2011, a nebylo dosud novelizováno. Podle názoru Senátu z uvedeného plyne, že právní konstrukce formulářových podání, založených na vzorových tiskopisech Ministerstva financí tvoří integrální součást daňového řádu již od okamžiku jeho přijetí a byla tudíž uzákoněna jako jeden z prvků materie obsažené v tomto novém právním předpisu. Senát dále uvedl, že v minulosti se již vícekrát vyjadřoval k průběhu legislativního procesu vedoucího k přijetí nového daňového řádu, zejména v souvislosti s návrhy projednávanými Ústavním soudem pod sp. zn. Pl. ÚS 18/14 ze dne 15. září 2015 (N 165/78 SbNU 469; 299/2015 Sb.) a pod sp. zn. Pl. ÚS 24/14 ze dne 30. června 2015 (N 123/77 SbNU 867; 187/2015 Sb.), a na tato svá vyjádření odkázal. Závěrem Senát uvedl, že je plně na Ústavním soudu, aby návrh na zrušení napadených zákonných ustanovení posoudil a ve věci rozhodl.

11. Vláda usnesením ze dne 11. října 2017 č. 714 schválila svůj vstup do řízení, navrhla zamítnutí návrhu a jako vedlejší účastník řízení zmocnila ministra JUDr. Jana Chvojku, aby ve spolupráci s ministrem financí vypracoval vyjádření vlády. V podrobném vyjádření pak vláda uvedla, že ustanovení § 72 daňového řádu upravuje institut tzv. formulářových podání při správě daní. Předmětný návrh podle svého obsahu navazuje na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15, který se vztahoval k institutu kontrolního hlášení podle zákona o DPH. Institut kontrolního hlášení byl do oblasti daně z přidané hodnoty zaveden zákonem č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o DPH, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, s účinností od 1. ledna 2016. Ústavní soud v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 nezpochybnil institut kontrolního

hlášení jako takový a i provedený test proporcionality pro něj vyzněl příznivě. Návrh podaný skupinou senátorů byl ve větší části zamítnut a Ústavní soud mu vyhověl pouze zrušením ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH (a to uplynutím dne 31. prosince 2017) a ustanovení § 101g odst. 5 zákona o DPH (okamžikem vyhlášení nálezu ve Sbírce zákonů). Ústavní soud však požadoval, aby zákon o DPH alespoň obecně vymezil okruh požadovaných údajů ve formuláři kontrolního hlášení. Po vydání tohoto nálezu Ústavního soudu Ministerstvo financí zahájilo interní diskuse nad koncepcí a uchopením ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH a dospělo k závěru, že pro právní jistotu bude nakonec nevhodnějším řešením v tomto výjimečném případě rezignovat na standardní legislativní proces a využít pozměňovací návrh, který by mohl být vznesen na půdě poslanecké sněmovny při projednávání vhodného vládního návrhu zákona, který by obsahoval novelu zákona o DPH. Uvedené požadavky splnil návrh zákona č. 370/2017 Sb., o platebním styku, ve znění pozdějších předpisů, kterým se mění i některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o platebním styku. Vláda je přesvědčena, že budoucí znění ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH naplňuje požadavky Ústavního soudu, jak byly vyjádřeny v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15, neboť dostatečným způsobem vymezují okruh údajů, které lze v rámci kontrolního hlášení požadovat. Podle názoru vlády bylo ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH v podobě zrušené Ústavním soudem v postavení *lex specialis* vůči obecné úpravě daňového řádu a v případě, že by nebylo po svém zrušení nahrazeno novou speciální úpravou, automaticky by byla aplikována obecná úprava daňového řádu.

12. K námitce porušení požadavku výhrady zákona vláda uvedla, že tiskopis daňového tvrzení je pouze nosičem pro splnění daňové povinnosti vymezené hmotněprávní úpravou jednotlivých daňových zákonů. Samotný tiskopis daňovou povinností, resp. povinností tvrzení, nekonstituuje, ani nekonkretizuje. V případě absence tiskopisu daňového tvrzení by daňový subjekt nebyl povinností tvrzení zbaven, chyběl by mu však nástroj, který by mu splnění této povinnosti usnadnil. Obsah a struktura tiskopisu daňového tvrzení odpovídají tomu, co zákon požaduje pro splnění daňové povinnosti. Díky tomu rovněž není třeba, aby daňový subjekt zákonnou úpravu detailně znal, a jeho interakce se správcem daně může proběhnout pouze prostřednictvím podání tiskopisu (v případě, že se daň tvrzená neodchyluje od daně stanovené správcem daně, nemusí správce daně daň daňovému subjektu oznamovat a platební výměr, resp. dodatečný platební výměr, se založí pouze do spisu, viz § 140, resp. § 144 daňového řádu). V případě podání, která jsou materiálně daňovými tvrzeními, nelze tudíž pojmově hovořit o možném překročení pravomoci příslušného orgánu veřejné moci v souvislosti s vydáním formulářů těchto podání a se zákonným požadavkem na jejich využití. Povinnost učinit podání oznamovacího charakteru a uvést v něm předepsané údaje opět stanoví zákon. Zákon rovněž s větší či menší mírou obecnosti stanoví rozsah údajů, které je daňový subjekt povinen správci daně sdělit s tím, že jejich konkretizace je v některých případech svěřena právě příslušnému formuláři. V principu je tedy nezbytné, aby se formulář pohyboval v mezích zákonných mantinelů pro jeho vydání, a to s ohledem na základní principy ústavního pořádku a právního státu. Uvedené zákonné mantinely jsou v daňovém řádu, resp. v daňovém právu, obecně stanoveny různými způsoby, přičemž právě v případě formulářových podání není toto stanovení provedeno explicitním výčtem jednotlivých požadovaných údajů. Jak s ohledem na jejich množství, tak na jejich v čase se proměňující charakter, je jejich konkretizace svěřena formulářům. To však neznamená, že možnost požadovat údaje prostřednictvím formuláře je bezbřehá, jak tvrdí navrhovatelé.

13. Uvedené zákonné mantinely pro rozsah údajů požadovaných prostřednictvím formulářů lze podle názoru vlády dovodit z řady ustanovení daňového práva, jakož i z obecných právních ústavních principů (viz čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny). Všechny tyto normy a principy je přitom třeba číst a vykládat jako jeden celek, tj. nikoliv izolovaně. V návaznosti na výše uvedené tedy lze podle vlády vyslovit obecný závěr, podle něhož nemusí být zákonem stanoven explicitní výčet jednotlivých údajů, které mohou být prostřednictvím formuláře požadovány, pokud se tento okruh v konkrétním případě pohybuje uvnitř zákonných mantinelů (definovaných s nezbytnou mírou obecnosti), které jsou uvedeny výše. Zda tomu tak je, musí být v konkrétním případě ověřitelné obvyklými výkladovými metodami a ze strany adresátů právních norem v přiměřeném rozsahu předvídatelné, a to i s ohledem na ustálenou správní praxi. Pokud je tedy konkrétní formulář rozsahem požadovaných údajů takovýmto „*předvídatelným formulářem*“, lze jej považovat za ústavně konformní. To platí - i s ohledem na preferenci ústavně konformního výkladu právních norem - i pro zákonná ustanovení, na jejichž základě je takový formulář vydán. Právě předvídatelnost obsahu formuláře ze strany daňového subjektu byla zdůrazněna i nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15, přičemž současně bylo konstatováno, že normativní rámec pro tento obsah může být stanoven relativně obecným způsobem.

14. Podle tvrzení vlády lze konstatovat, že formulář podání oznamovacího charakteru je nástrojem plnění určité zákonné povinnosti a tuto povinnost může v mezích zákonných limitů i konkretizovat, avšak tuto povinnost sám o sobě daňovému subjektu nezakládá. Pokud tedy zákon stanoví daňovému subjektu oznamovací povinnost, nejde fakticky o rozšíření okruhu údajů, které má správce daně pravomoc získat, ale pouze o stanovení pravidel pro poskytování těchto údajů, zejména založení aktivního režimu daného poskytování údajů ze strany daňového subjektu. Sběr údajů cestou oznamovací povinnosti využívající formuláře, které konkretizují okruh požadovaných údajů, je v řadě případů i hospodárnější a v konečném efektu méně administrativně zatěžující, než ve větším rozsahu využívané získávání údajů *ad hoc* cestou, kdy daňovému subjektu ani není okruh v jeho konkrétním případě požadovaných údajů předem znám.

15. K námitce nemožnosti abstraktní soudní kontroly daňových formulářů vláda uvedla, že dosavadní praxe ukazuje, že při vydávání tiskopisů ze strany Ministerstva financí, resp. správců daně, k excesům nedochází. Pro případ, že by při vydání konkrétního tiskopisu k excesu došlo, právní úprava obsahuje prostředky, pomocí kterých se daňový subjekt může domáhat ochrany svých práv. Pokud se daňový subjekt domnívá, že údaj obsažený ve formuláři je po něm požadován nezákonně, je oprávněn poskytnutí takového údaje odmítnout (údaj na tiskopisu nevyplnit). V takovém případě bude následně správcem daně vyzván, aby údaj doplnil. Výzva je procesním rozhodnutím [§ 11 odst. 1 písm. d) daňového řádu] a z tohoto důvodu není možné proti ní podat odvolání (§ 109 odst. 2 daňového řádu). Jako následek nevyhovění výzvě mu může být uložena (vynucující) pořádková pokuta podle § 247 odst. 2 daňového řádu. Rozhodnutí správce daně o pokutě je rozhodnutím meritorním a lze se proti němu odvolat. V případě neúspěchu u odvolacího orgánu se lze obrátit na soud s žalobou proti rozhodnutí správního orgánu.

16. Vláda má za to, že smyslem formulářových podání není obcházet legislativní proces, vyloučit možnost obrany proti excesům či „ulehčit si práci“ ze strany veřejné moci, jak se snaží dovodit navrhovatelka. Využití formuláře obecně přispívá ke standardizaci, transparentnosti, předvídatelnosti a snazší zpracovatelnosti podání. Princip, podle něhož zákon stanoví obecný rámec pro okruh požadovaných údajů, zatímco jejich konkretizace je ponechána formuláři, vede k omezení kazuistiky a rigidity zákonné úpravy, které jsou

v praxi jednou z příčin vzniku tzv. mezer v zákoně. Požadavek na transformaci okruhu požadovaných údajů do taxativního výčtu upraveného v zákoně, popř. v podzákoném předpise, by vedl k posílení hypertrofie práva a omezení reakční doby pro úpravy takového výčtu s ohledem na formální postup obvyklého legislativního procesu. Současně by takové řešení nepřineslo žádný praktický benefit pro daňové subjekty, neboť jejich možnost bránit se proti excesivním požadavkům správce daně na poskytnutí údajů by byla prakticky identická se stávajícím stavem. Takový postup by naopak směřoval proti pravidelně zaznívajícím požadavkům na větší zjednodušení a srozumitelnost daňové legislativy.

17. Závěrem ve svém vyjádření vláda shrnula, že navrhovatelka se ve svém návrhu domáhá zrušení ustanovení § 72 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu primárně v zájmu zamezení jejich subsidiární aplikace na institut kontrolních hlášení podle zákona o DPH, ačkoliv problematika údajů požadovaných v tiskopise kontrolního hlášení bude od 1. ledna 2018 řešena explicitní zákonnou úpravou v rámci zákona o DPH. Z tohoto úhlu pohledu se tedy návrh již stal bezpředmětným, nehledě na skutečnost, že navrhující senátoři jako členové zákonodárského sboru měli sami možnost jimi tvrzenou nedostatečnost právní úpravy kontrolních hlášení řešit příslušným legislativním návrhem. Vláda vyjádřila názor, že vyhovění návrhu navrhovatelky by s ohledem na šíři jeho dopadu znamenalo podstatný zásah do právní jistoty a legitimního očekávání daňových subjektů a současně by znamenala citelný zásah do praktického výkonu správy daní, a to jak na straně daňových subjektů, tak na straně správců daně. Co se týče obecného posouzení ústavní konformity napadených ustanovení daňového řádu, lze konstatovat, že jimi upravený institut formulářových podání je tradičním a široce používaným nástrojem výkonu správy daní, jakož i jiných agend z oblasti veřejného práva. Podle názoru vlády je v duchu ústavně konformního výkladu daných ustanovení možné konstatovat, že vydání příslušných tiskopisů a konkretizaci v nich požadovaných údajů ze strany Ministerstva financí lze považovat za souladné s ústavním pořádkem České republiky, pokud se takový krok pohybuje v mezích zákonných limitů. Tyto limity jsou dány zejména potřebností údajů pro správu daní, základními zásadami správy daní, charakterem a obsahem zákonné povinnosti, která je prostřednictvím formulářového podání plněna, a smyslem, účelem a povahou konkrétního podání. Pokud jsou tyto limity respektovány, stává se daný formulář přiměřeným a předvídatelným z pohledu daňových subjektů. Případné požadavky nad tento rámec by pak musely být specifikovány právním předpisem, což je případem například zmíněných kontrolních hlášení podle zákona o DPH.

18. Veřejná ochránkyně práv Ústavnímu soudu dopisem ze dne 21. září 2017 sdělila, že svého práva vstoupit do řízení jako vedlejší účastnice nevyužije.

19. Ústavní soud vyjádření Poslanecké sněmovny na vědomí a k případné replice navrhovatelce nezasílal s ohledem na to, že žádné relevantní skutečnosti neobsahovalo.

20. Na zaslání vyjádření Senátu a vlády reagovala navrhovatelka replikou, ve které k vyjádření Senátu neměla připomínky a k vyjádření vlády uvedla, že s ním nesouhlasí a trvá na argumentech uvedených v původním návrhu. Podle názoru navrhovatelky to, že byla v mezidobí změněna zákonná úprava kontrolního hlášení daně z přidané hodnoty, nemá vliv na posouzení napadeného ustanovení daňového řádu. Navrhovatelka se ohradila zejména vůči odstavci 10 vyjádření vlády, ve kterém bylo uvedeno, že se lze pozastavit nad přístupem navrhujících senátorů, kteří kritizují Ministerstvo financí za

jeho údajnou pasivitu v realizaci změny zákona, ačkoli sami jsou členy Parlamentu České republiky a disponují zákonodárnou iniciativou, která by jim umožnila – pokud shledávali přístup moci výkonné jako nevhodný – předložit vlastní návrh legislativního řešení. Navrhovatelka namítala, že navrhující senátoři jsou odpůrci kontrolního hlášení jako celku a tedy nápravu se snažili zajistit hlasováním proti příslušným vládním návrhům. K odstavci 39, ve kterém vláda argumentovala, že při tvorbě formulářů se postupuje obdobně jako při tvorbě vyhlášky, navrhovatelka uvedla, že podle jejího názoru tímto vláda v zásadě dala za pravdu navrhovatelce, že může být formulář tvořen jako příloha a součást podzákoného právního předpisu, čímž by byla zajištěna možnost abstraktní kontroly norem. Zrušením abstraktní kontroly norem by podle navrhovatelky byla oslabena práva parlamentní menšiny. Pokud má pak formulář dopady na neadresně určenou a velmi širokou skupinu obyvatel státu, měla by být zajištěna abstraktní kontrola norem jako součást kontrolních mechanismů výkonné moci. K námitce vlády, že napadené ustanovení je součástí právního řádu delší dobu a nezpůsobuje problémy, navrhovatelka uvedla, že to neznamená, že nemůže být Ústavním soudem zrušeno.

IV. Ústní jednání

21. Ústavní soud v souladu s ustanovením § 44 zákona o Ústavním soudu uvážil, že ve věci není třeba konat ústní jednání, neboť by nijak nepřispělo k dalšímu, resp. hlubšímu objasnění věci, než jak se s ní seznámil z písemných úkonů navrhovatelky a účastníků a vedlejšího účastníka řízení. Nenařízení ústního jednání odůvodňuje i skutečnost, že Ústavní soud nepovažoval za potřebné provádět dokazování.

V. Aktivní procesní legitimace a podmínky řízení

22. Ústavní soud konstatuje, že návrh podle § 87 odst. 1 písm. a) Ústavy byl podán oprávněným subjektem dle § 64 odst. 1 písm. b) zákona o Ústavním soudu a obsahuje veškeré zákonem o Ústavním soudu požadované náležitosti. Návrh tak splňuje podmínky pro řízení před Ústavním soudem, Ústavní soud je příslušný k jeho projednání a proto přistoupil k jeho meritornímu posouzení.

VI. Posouzení ústavní konformity legislativního procesu

23. V řízení o kontrole norem Ústavní soud podle ustanovení § 68 odst. 2 zákona o Ústavním soudu též zjišťuje, zda napadený zákon byl přijat a vydán v mezích Ústavou stanovené kompetence a ústavně předepsaným způsobem. Navrhovatelka proti legislativní proceduře nevznesla žádné námitky. V posuzovaném případě Ústavní soud z vyjádření účastníků řízení a sněmovních tisků veřejně dostupných (na webových stránkách <http://www.psp.cz>) shledal, že napadená ustanovení daňového řádu byla přijata v mezích Ústavou stanovené kompetence a ústavně předepsaným způsobem.

VII. Dikce napadeného ustanovení

24. Ustanovení § 72 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu zní:

„§ 72

(1) Přihlášku k registraci, oznámení o změně registračních údajů, řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení lze podat jen na tiskopise vydaném Ministerstvem financí nebo na tiskovém výstupu z počítačové tiskárny, který má údaje, obsah i uspořádání údajů shodné s tímto tiskopisem.

(2) V tiskopisech a v nich vyznačených přílohách, které jsou součástí podání, lze požadovat pouze údaje nezbytné pro správu daní.“

VIII. Relevantní zákonná úprava daňové registrace a daňového tvrzení

25. Napadené ustanovení § 72 odst. 1 daňového řádu zavazuje daňový subjekt podat přihlášku k registraci a oznámení o změně registračních údajů a dále též řádné daňové tvrzení nebo dodatečné daňové tvrzení na tiskopise vydaném Ministerstvem financí. Daňový řád nestanovuje přímo obsah podání na tiskopisech, pouze v § 72 odst. 2 stanoví, že v tiskopisech lze požadovat pouze údaje nezbytné pro správu daní.

26. Registrační řízení je zvláštní řízení při správě daní, jehož výsledkem je registrace daňových subjektů; není součástí daňového řízení ve smyslu [§ 134 daňového řádu](#), byť s ním velmi úzce souvisí. Jeho účelem je získání přehledu o daňových subjektech, u nichž se očekává, že budou podávat daňová tvrzení. Daňovým řádem je v § 72 upravena pouze forma podání. Obsah podání, tj. „předepsané údaje potřebné pro správu daní“ zmíněné v § 126 daňového řádu, daňový řád nestanoví a jejich konkretizaci ponechává na úvaze Ministerstva financí, s obecným omezením plynoucím z § 72 odst. 2 daňového řádu. Registrační řízení je obecně upraveno v § 125 až § 131 daňového řádu (odpovídající sankce pak v § 247 a § 247a daňového řádu). Konkrétní podmínky vzniku registrační povinnosti i některé další podmínky registrace stanoví zvláštní daňové zákony.

27. Legislativní zkratky „řádné daňové tvrzení“ a „dodatečné daňové tvrzení“ jsou primárně definovány v § 1 odst. 3 daňového řádu, jež zní: „(3) Základem pro správné zjištění a stanovení daně je daňové přiznání, hlášení nebo vyúčtování (dále jen „řádné daňové tvrzení“) a dodatečné daňové přiznání, následné hlášení nebo dodatečné vyúčtování (dále jen „dodatečné daňové tvrzení“) podané daňovým subjektem.“ Pojem „řádné daňové tvrzení“ je blíže vymezen v § 135 až § 140 daňového řádu, a to z hlediska povinnosti podat řádné daňové přiznání a splatnosti daně (§ 135), lhůt pro podání daňového přiznání (§ 136), lhůt podávání hlášení a vyúčtování (§ 137), opravného daňového přiznání a opravného vyúčtování (§ 138), podkladů pro vymezení daně (§ 139) a platebního výměru (§ 140). Pojem „dodatečné daňové přiznání“ je blíže vymezen v § 141 až § 144 daňového řádu. Zvláštní úpravu jednotlivých forem řádného daňového tvrzení a dodatečného daňového tvrzení obsahují jednotlivé daňové zákony. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, v části čtvrté obsahuje

zvláštní ustanovení pro vybírání daně z příjmů, přičemž u jednotlivých forem daně z příjmů blíže upravuje např. vznik povinnosti podat daňové přiznání či některé specifické náležitosti (obsah) daňového přiznání (srov. § 38g citovaného zákona). Podobně tak činí i zákon o DPH, v jehož § 101d odst. 1 je po jeho zrušení nálezem pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 nově specifikováno, že v kontrolním hlášení je plátce povinen kromě obecných náležitostí podání uvést a) identifikační a kontaktní údaje plátce, b) údaje týkající se plnění a úplat, pokud tato plnění a úplaty zakládají povinnost podat kontrolní hlášení, c) údaje týkající se uplatnění nároku na odpočet daně a d) identifikační údaje odběratele nebo dodavatele. Tyto okruhy odpovídají údajům, které obsahovalo kontrolní hlášení před provedenou novelou, na rozdíl od dřívější právní úpravy jsou však nyní tyto okruhy explicitně uvedeny v zákonu o DPH.

IX.

Věcné posouzení návrhu

28. Podstatou návrhu je tvrzení navrhovatelky, že předmětná ustanovení daňového řádu zmocňující Ministerstvo financí k vydávání tiskopisů daňových podání jsou rozporná s ústavním pořádkem, zejména

- s článkem 2 odst. 4 Ústavy, dle něhož každý občan může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá,
- s článkem 79 odst. 3 Ústavy, dle něhož ministerstva mohou na základě a v mezích zákona vydávat právní předpisy, jsou-li k tomu zákonem zmocněna,
- s článkem 2 odst. 3 Listiny, dle něhož každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá,
- s článkem 4 odst. 1 a 2 Listiny, dle nichž povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod a při používání ustanovení o mezích základních práv a svobod musí být šetřeno jejich podstaty a smyslu,
- s článkem 10 odst. 2 a 3, podle nichž má každý právo na ochranu před neoprávněným zasahováním do soukromého a rodinného života a před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním údajů o své osobě,
- s článkem 11 odst. 5 Listiny, dle něhož daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona,

neboť citované ústavní principy obchází tím, že bez jakéhokoliv zákonného zmocnění vládě umožňuje fakticky vydávat podzákonné právní předpisy.

29. Argumentace navrhovatelky je založena na tvrzení dříve již uplatněném v návrhu na zrušení ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH, jemuž bylo vyhověno výrokem II. nálezu pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15, jež se týkal „předepsaných údajů“ v kontrolním hlášení, tedy tvrzení o porušení zásady výhrady zákona pro ukládání povinností.

30. Vláda je naopak toho názoru, že vydávání tiskopisů Ministerstvem financí podle zmocnění obsaženého v napadených ustanoveních § 72 daňového řádu obsahově není odvozenou normotvorbou exekutivy ve smyslu čl. 79 odst. 3 Ústavy; jinak řečeno, že není tvorbou podzákonných právních předpisů, neboť nekonstituuje žádné nové povinnosti,

daně či poplatky, jež by zákonem nebo na jeho základě již nebyly stanoveny, a proto napadené ustanovení daňového řádu nelze označit za rozporné s ústavním pořádkem.

31. Ústavní soud se problematikou ústavnosti právní úpravy náležitostí kontrolního hlášení v zákoně o DPH podrobně zabýval v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15, na který navrhovatelka odkázala.

32. Jak bylo výše již poznamenáno, daňový řád v § 126 obsah přihlášky k registraci a oznámení o změně registračních údajů, tj. „*předepsané údaje potřebné pro správu daní*“, nestanoví, a jejich stanovení ponechává na úvaze Ministerstva financí. Neposkytnutí těchto předepsaných údajů však podrobuje poměrně citelné sankci v § 247a daňového řádu.

33. Tato zákonná úprava je stejná jako (dřívější) zákonná úprava náležitostí a způsobu podání kontrolního hlášení v § 101d odst. 1 zákona o DPH, která byla dnem 31. prosince 2017 zrušena citovaným nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15. Následně byly náležitosti a způsob podání kontrolního hlášení v zákoně o DPH upraveny tak, že zákonem byly stanoveny další (kromě obecných) náležitosti a způsob podání kontrolního hlášení (zákon č. 371/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím zákona o platebním styku; účinnost od 1. ledna 2018).

34. V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 Ústavní soud v bodu 69 uvedl, že navrhovatelé (skupina 21 senátorů) vznesli námitku porušení zásady výhrady zákona pro ukládání povinností ve vztahu k ustanovení § 101d odst. 1 zákona o DPH. Navrhovateli připomínaná zásada výhrady zákona spočívala v tom, že „nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá“ a že „povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích“ (čl. 2 odst. 4 Ústavy, čl. 2 odst. 3, čl. 4 odst. 1 Listiny). Zmíněné napadené ustanovení ukládalo plátcům povinnost uvést v kontrolním hlášení „předepsané údaje potřebné pro správu daně“. Ústavní soud dospěl k závěru, že „zákon o DPH předepsané údaje nijak blíže neupřesňuje a prostřednictvím ustanovení § 72 odst. 1 a odst. 2 daňového řádu ponechává na Ministerstvu financí, aby tyto údaje konkretizovalo v elektronickém formuláři kontrolního hlášení. A protože povinnosti jsou v zákoně vymezeny velmi neurčitě a široce, jejich konkretizace je na Ministerstvu financí. Lze souhlasit s navrhovateli, že výkonné moci je tak svěřena moc, která dle Ústavy náleží jen moci zákonodárné. Nutnost zákonného vymezení je v tomto případě o to naléhavější, že plátcům musí poskytovat údaje pravidelně a v elektronické podobě. Na jednom místě a prakticky v jednom okamžiku tak stát shromažďuje ohromné množství informací. A právě tato skutečnost činí všechny tyto informace daleko citlivějšími a daleko cennějšími. Proto Ústavní soud dospěl k závěru, že zákon musí blíže vymezit alespoň okruh údajů, které musí plátce sdělovat. To nevyklučuje případné zákonné zmocnění (čl. 79 odst. 3 Ústavy) ke stanovení konkrétních jednotlivých údajů Ministerstvem financí. Avšak muselo by se tak stát formou právního předpisu. Jen tak je možno zajistit pro plátce předvídatelnost údajů, které po nich bude stát požadovat. Bez významu pak jistě není ani možnost případné abstraktní kontroly ústavnosti ze strany Ústavního soudu, která je v případě pouhého formuláře vyloučena“.

35. Uvedené závěry lze vztáhnout i na předmětný návrh na zrušení § 72 odst. 1 daňového řádu. V posuzované věci zákonodárce stanovil určité náležitosti a pravidla, která jsou upravena pouze ve formuláři vydaném Ministerstvem financí, a nezmocnil Ministerstvo financí k vydání podzákonného právního předpisu. Přitom nebylo zákonodárcem určeno, jaké údaje mohou být v kontrolním hlášení požadovány.

36. Ústavní soud v této souvislosti poukazuje kupříkladu na ustanovení § 12 odst. 6 zákona č. 159/2006 Sb., o střetu zájmů, ve znění pozdějších předpisů, podle jehož dikce „*Oznámení se podávají ve struktuře a formátu, které stanoví Ministerstvo spravedlnosti vyhláškou. Soudci podávají oznámení na formuláři, jehož strukturu a formát stanoví Ministerstvo spravedlnosti vyhláškou*“. Tato oblast se svou povahou blíží daňovým tvrzením, na jejichž základě se zkoumají osobní a majetkové poměry poplatníka nebo toho, kdy přiznává svůj majetkový stav, a taktéž to bylo stanoveno podzákonným předpisem. Pro srovnání lze též uvést znění § 38g odst. 3 zákona o daních z příjmů, kdy se ohledně daně z příjmů fyzických osob stanoví, že: „*V daňovém přiznání poplatník uvede všechny příjmy, které jsou předmětem daně, kromě příjmů od daně osvobozených, příjmů, z nichž je daň vybírána zvláštní sazbou daně, pokud nevyužije postup podle § 36 odst. 7 nebo 8. V daňovém přiznání poplatník rovněž uvede částku slevy na dani podle § 35ba a daňového zvýhodnění podle § 35c a 35d. Jsou-li součástí zdanitelných příjmů též příjmy ze závislé činnosti, doloží je poplatník daně dokladem vystaveným podle § 38j odst. 3*“. Zde tedy na rozdíl od napadeného ustanovení zákonodárce řádně vymezil rozsah údajů, které jsou od poplatníka vyžadovány.

37. Stejně jako v nálezu Pl. ÚS 32/15 stranou pozornosti v posuzované věci nezůstala ani námitka navrhovatelů týkající se ochrany správcem daně shromažďovaných osobních a jiných údajů tak, aby byla zajištěna ochrana osobních údajů identifikující daňového poplatníka a další osoby, které jsou relevantní pro správné přiznání daně, tj. děti, manželka apod. a dále výše příjmů a výdajů poplatníka, tituly pro odečtení od základu daně, slevy na dani atd. V daňovém řádu je přitom otázce ochrany a poskytování informací věnována celá hlava čtvrtá, jejíž ustanovení § 52 odst. 1 stanoví, že úřední osoby a osoby zúčastněné na správě daní jsou vázány povinností mlčenlivosti o tom, co se při správě daní dozvěděly o poměrech jiných osob.

38. V nálezu ze dne 22. března 2011 sp. zn. Pl. ÚS 24/10 (N 52/60 SbNU 625; 94/2011 Sb.), ve věci *Data retention I - shromažďování a využívání provozních a lokalizačních údajů o telekomunikačním provozu* (srov. jeho bod 37), Ústavní soud mimo jiné vyžaduje, aby při případném střetu základního práva na ochranu soukromí a informačního sebeurčení s veřejným zájmem docházelo k narušení tohoto základního práva na základě přesné a předvídatelné právní úpravy umožňující dotčeným jednotlivcům upravit své chování tak, aby se nedostaly do styku s omezující normou. Striktně musí být definovány i související pravomoci udělené příslušným orgánům, aby jednotlivcům byla poskytnuta ochrana proti svévolnému zasahování do jejich práv. V již uvedeném nálezu sp. zn. Pl. ÚS 32/15 Ústavní soud pak konstatoval, že si lze těžko představit účinný nástroj správce daně, který by neshromažďoval údaje o transakcích daňových subjektů, jež jsou ze své povahy spojeny ve větší či menší míře se sběrem některých údajů osobní povahy [zde Ústavní soud odkázal zejména na § 11 odst. 1 písm. b) a písm. c) daňového řádu]. Okruh údajů vyžadovaných od daňového subjektu však musí být specifikován zákonem s tím, že konkrétní údaje mohou být stanoveny formou podzákonného právního předpisu.

39. Ústavní soud má za to, že vůči institutu předepsaného tiskopisu nelze z hlediska ústavnosti nic namítat, jestliže však je vyplnění tiskopisu ukládáno jako povinnost, je třeba, aby jeho obsah byl stanoven právním předpisem. V případě tiskopisu, jehož forma není dána zákonem ani podzákonným právním předpisem, abstraktní kontrola ústavnosti ukládaných povinností možná není.

40. V návaznosti na východiska uvedená v nálezech sp. zn. Pl. ÚS 24/10 a sp. zn. Pl. ÚS 32/15 pak Ústavní soud dospěl k závěru, že napadené ustanovení § 72 odst. 1 daňového řádu porušuje právo na ochranu před neoprávněným shromažďováním, zveřejňováním nebo jiným zneužíváním osobních údajů podle čl. 10 odst. 3 Listiny.

41. Ústavnímu soudu tudíž nezbylo než konstatovat, že napadené ustanovení nespĺňuje podmínky stanovené ústavním pořádkem pro uložení povinnosti daňovému subjektu sdělovat v přihlášce k daňové registraci, resp. v oznámení o změně registračních údajů a v řádném nebo dodatečném daňovém tvrzení, údaje nezbytné pro správu daní; to nevylučuje případné zákonné zmocnění ministerstva financí podle čl. 79 odst. 3 Ústavy.

42. Pokud jde o účinky zrušení, navrhovatelka navrhuje jeho zrušení dnem vyhlášení tohoto nálezu ve Sbírce zákonů. Ústavní soud je toho názoru, že datum 31. prosince 2020 poskytuje zákonodárci dostatečný prostor k přijetí odpovídající ústavně souladné zákonné úpravy.

43. Pro úplnost Ústavní soud připomíná, že vláda předložila Poslanecké sněmovně dne 28. srpna 2019 návrh zákona, kterým se mění daňový řád (sněmovní tisk 580/0). Projednávání tisku bylo zařazeno na pořad [35. schůze](#) (od 15. října 2019). Jeho obsahem je mimo jiné změna napadeného ustanovení § 72 odst. 1, ve které se navrhuje slova „řádné daňové tvrzení nebo dodatečné“ nahradit slovem „nebo“. V důvodové zprávě je k této novele uvedeno, že se jedná o úpravu v návaznosti na změnu terminologie v případě daňových tvrzení (viz § 1 odst. 3 a 4 daňového řádu).

44. Ústavní soud z důvodu formálních požadavků právního státu podle čl. 2 odst. 4 a čl. 79 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 a 3, čl. 4 odst. 1, čl. 10 odst. 3 a čl. 11 odst. 5 Listiny, zrušil podle § 70 odst. 1 zákona o Ústavním soudu ustanovení § 72 odst. 1 daňového řádu.

45. Jde-li o posouzení neústavnosti § 72 odst. 2 daňového řádu, podle jehož dikce lze požadovat v tiskopisech a v nich vyznačených přílohách, které jsou součástí podání, pouze údaje nezbytné pro správu daní, ani z argumentace navrhovatelky, ani ze samotného znění § 72 odst. 2 daňového řádu nelze jakoukoliv jeho neústavnost dovodit. Toto ustanovení je naopak zárukou, že do takového tiskopisu nemůže být zahrnuto něco, co není nezbytné pro správu daní. Proto v této části návrh navrhovatelky podle § 43 odst. 2 písm. a) ve spojení s § 43 odst. 2 písm. b) zákona o Ústavním soudu odmítl jako návrh zjevně neopodstatněný.

Poučení: Proti rozhodnutí Ústavního soudu se nelze odvolat.

V Brně dne 12. listopadu 2019

Jaroslav Fenyk
místopředseda Ústavního soudu