

EVIDENCE TRŽEB V ČESKÉ REPUBLICE S OHLEDEM NA ROZHODNUTÍ ÚSTAVNÍHO SOUDU

Radim Boháč

Univerzita Karlova, Právnická fakulta

Abstract: Sales records were launched in the Czech Republic on 1st December 2016. On 12th December 2017, the Czech Constitutional Court issued a decision cancelling certain provisions of the Sales Records Act. The aim of the paper is to analyse the main parts of this decision and to evaluate its impact on the legal regulation of sales records in the Czech Republic.

Abstrakt: Evidence tržeb byla v České republice spuštěna k 1. prosinci 2016. Dne 12. prosince 2017 vydal Ústavní soud České republiky rozhodnutí, kterým zrušil některá ustanovení zákona o evidenci tržeb. Cílem příspěvku je analyzovat stěžejní části tohoto rozhodnutí a zhodnotit jeho vliv na právní úpravu evidence tržeb v České republice.

Key words: sales record, constitutionality, Constitutional Court's decision

Klíčové slová: evidence tržeb, ústavnost, rozhodnutí Ústavního soudu

1 ÚVOD

Tento příspěvek¹ se zaměřuje na elektronickou evidenci tržeb, která se realizuje v České republice od prosince roku 2016, a to na základě zákona o evidenci tržeb². Elektronická evidence tržeb byla a stále je v České republice velmi významným politickým tématem, poutá mediální pozornost a budí rozporuplné reakce. Někteří poukazují na její klady (zvýšení výběru daní, narovnání podnikatelského prostředí apod.), jiní na její zápory (administrativní náročnost, riziko zneužití osobních údajů apod.).

Dne 12. prosince 2017 vydal Ústavní soud České republiky nález sp. zn. Pl. ÚS 26/16, kterým některá ustanovení zákona o evidenci tržeb zrušil. Cílem tohoto příspěvku je popsat a zejména zhodnotit uvedené rozhodnutí Ústavního soudu a posoudit jeho vliv na právní úpravu a realizaci evidence tržeb.

Pro naplnění tohoto cíle v první části příspěvku nejprve stručně obecně popíši princip evidence tržeb. Ambicí není být detailní, pouze uvést čtenáře do problematiky, proto půjde pouze o uvedení základních principů evidence tržeb a uvedení základních ustanovení zákona o evidenci tržeb. Tato právní úprava je popisována ve znění před výše uvedeným nálezem Ústavního soudu.

Druhá část se obecně zabývá nálezem Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16. Na tuto druhou část příspěvku navazuje klíčová třetí část, ve které jsou rozebrány a hodnoceny jednotlivé závěry Ústavního soudu uvedené v předmětném nálezu týkajícím se evidence tržeb. U některých závěrů je naznačen i předpokládaný vývoj *de lege ferenda*.

V závěru příspěvku jsou shrnuty poznatky, ke kterým jsem dospěl.

Z metod vědecké práce je v příspěvku použita zvláště deskriptivní metoda (zejména popis právní úpravy a předmětného nálezu Ústavního soudu) a analytická metoda (rozbor a hodnocení předmětného nálezu Ústavního soudu).

Co se týká použitých zdrojů, tak převážně jsem vycházel z textu právních předpisů a předmětného nálezu Ústavního soudu. Odborné literatury na téma evidence tržeb je zatím pomálu, využívány byly proto i internetové zdroje.

¹ Tento text byl zpracován v rámci programu „PROGRES Q02 – Publicizace práva v evropském a mezinárodním srovnání“ realizovaného v roce 2018 na Právnické fakultě Univerzity Karlovy.

² Zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, ve znění pozdějších předpisů.

2 EVIDENCE TRŽEB

Zákon o evidenci tržeb upravuje práva, povinnosti a postupy uplatňované při evidenci tržeb a postupy s nimi související³. Klíčová je úprava subjektů a předmětu evidence tržeb, protože při naplnění těchto dvou konstrukčních prvků vzniká povinnost evidovat tržby.

Podle § 3 odst. 1 zákona o evidenci tržeb jsou subjektem evidence tržeb poplatníci daně z příjmů fyzických osob a poplatníci daně z příjmů právnických osob. Toto vymezení potíže nečiní, neboť tyto poplatníky jasně vymezuje zákon o daních z příjmů⁴.

Předmětem evidence tržeb jsou evidované tržby poplatníka⁵, tj. tržby, které se evidují, které je povinnost evidovat. Vymezení těchto tržeb lze nalézt v § 4 zákona o evidenci tržeb. Podle tohoto ustanovení je evidovanou tržbou platba, která (i) splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu a která (ii) zakládá rozhodný příjem. Tyto dvě podmínky musí být naplněny kumulativně. Komentář k zákonu o evidenci tržeb označuje tyto podmínky jako formální a materiální rozsah evidence tržeb⁶.

Formální náležitosti pro evidovanou tržbu splňují platby, které jsou uskutečněny

- a) v hotovosti,
- b) bezhotovostním převodem peněžních prostředků, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, kterým je poplatník, který má tržbu evidovat; toto písmeno bylo s účinností od 1. března 2018 zrušeno Ústavním soudem (viz dále),
- c) šekem,
- d) směnkou,
- e) v jiných formách, které mají charakter obdobný formám podle písmen a) až d), nebo
- f) započtením kauce nebo obdobné jistoty složené některým ze způsobů platby podle písmen a) až e).⁷

Materiální rozsah evidence tržeb je vymezen pomocí tzv. rozhodného příjmu⁸. U poplatníků daně z příjmů fyzických osob je rozhodným příjmem příjem ze samostatné činnosti, která je podnikáním (s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně, ojedinelých příjmů a příjmů podléhajících srážkové dani). U poplatníků daně z příjmů právnických osob je rozhodným příjmem příjem z činnosti, která je podnikáním (s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně příjmů, ojedinelých příjmů, příjmů podléhajících srážkové dani a příjmů podléhajících dani ze samostatného základu daně).

Uvedené lze shrnout a zobecnit tak, že povinnost evidence tržeb se vztahuje na tržby, které zakládají zásadně podnikatelský příjem a které jsou uskutečněny v hotovosti nebo jinými obdobnými formami.

V době nabytí své platnosti zákon o evidenci tržeb počítal s postupným zaváděním povinnosti evidovat tržby, a to ve 4 fázích. Smyslem bylo zajistit plynulý náběh evidence tržeb jak na straně správce daně, tak na straně poplatníků⁹. V první fázi od 1. prosince 2016 se evidence tržeb začala vztahovat na evidované tržby při poskytování ubytovacích a stravovacích služeb. Od 1. března 2017 naběhla druhá fáze, kdy začaly být evidovány tržby ve velkoobchodu a maloobchodu. Ve třetí fázi měly být od 1. března 2018 započaty evidovány všechny tržby (s výjimkou určitých tržeb z vybraných řemesel a výrobní činnosti¹⁰, které měly být evidovány od 1. června 2018 – čtvrtá fáze). K tomu byla vláda zmocněna stanovit nařízením, že některé tržby nejsou ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dočasně evidovány tržbami. Náběh třetí a čtvrté fáze a rovněž možnost vlády stanovit nařízením, že některé tržby nejsou ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dočasně evidovány tržbami, však zrušil svým rozhodnutím Ústavní soud (viz dále).

Přímo ze zákona o evidenci tržeb jsou některé tržby vyloučené z evidence tržeb. Předně se vylučují tržby určitých subjektů evidence tržeb jako je stát, územní samosprávné celky, banky, pojišťovny atd. Dále jsou vyloučené určité druhy tržeb jako tržby z poštovních služeb, na palubě

³ § 1 zákona o evidenci tržeb.

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

⁵ § 3 odst. 2 zákona o evidenci tržeb.

⁶ HRABĚTOVÁ, Daniela, Stanislav KOUBA a Markéta PATZENHAUER. *Zákon o evidenci tržeb: komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 152 s. ISBN 978-80-7552-461-4. s. 9.

⁷ § 5 zákona o evidenci tržeb.

⁸ § 6 zákona o evidenci tržeb.

⁹ HRABĚTOVÁ, Daniela, Stanislav KOUBA a Markéta PATZENHAUER. *Zákon o evidenci tržeb: komentář*. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 152 s. ISBN 978-80-7552-461-4. s. 127.

¹⁰ § 37 odst. 1 písm. c) zákona o evidenci tržeb, ve znění účinném před 1. březnem 2018.

letadel, z osobní železniční dopravy nebo z provozování veřejných toalet¹¹. Podle § 12 odst. 4 zákona o evidenci tržeb pak měly být vyloučeny tržby, jejichž evidování běžným způsobem by znemožnilo nebo zásadně ztížilo plynulý a hospodárný výkon činnosti, ze které tato tržba plyne, pokud tuto překážku nelze odstranit evidováním tržeb ve zjednodušeném režimu. Tyto tržby měla stanovit nařízením vláda a podle tohoto ustanovení došlo k vyloučení evidence tržeb u těžce zrakově postižených občanů, a to nařízením vlády o vyloučení některých tržeb z evidence tržeb¹². Ovšem i ustanovení § 12 odst. 4 zákona o evidenci tržeb a uvedené nařízení vlády zrušil Ústavní soud (viz dále).

Určité tržby mohou být evidovány ve zjednodušeném režimu¹³. Některé tyto tržby jsou stanoveny přímo zákonem o evidenci tržeb (jde o tržby z prodeje zboží a služeb na palubě dopravních prostředků při pravidelné hromadné přepravě osob), jiné mohly být na základě zákonného zmocnění uvedeny v nařízení vlády (toto zákonné zmocnění však rovněž zrušil Ústavní soud – viz dále), konečně ve zjednodušeném režimu mohou tržby evidovat poplatníci, kterým vydá k takovému evidování povolení správce daně.

Podstatou a obsahem evidence tržeb v běžném režimu je povinnost poplatníka nejpozději při uskutečnění evidované tržby (typicky při přijetí evidované tržby) jednak zaslat elektronicky (datovou zprávou) údaje o této evidované tržbě správci daně a jednak vystavit účtenku tomu, od koho evidovaná tržba plyne. Rozsah údajů zasílaných správci daně je dán přímo zákonem o evidenci tržeb, stejně jako rozsah údajů, které je povinen poplatník uvádět na účtence¹⁴.

Zákon o evidenci tržeb dále upravuje informační povinnosti poplatníka a správce daně, přestupky, opatření k vynucení nápravy a závazné posouzení. Na základě zákona o evidenci tržeb Ministerstvo financí pořádá i účtenkovou loterii o věcné nebo peněžní ceny, které se lze zúčastnit pouze na základě zaslání účtenky, resp. údajů povinně uváděných na účtence.

3 OBECNĚ K NÁLEZU ÚSTAVNÍHO SOUDU

S ohledem na kontroverzi a politické diskuze, které provázely přijetí zákona o evidenci tržeb, bylo zřejmé, že zákon o evidenci tržeb, resp. jeho některá ustanovení budou napadena u Ústavního soudu. Stalo se tak dne 1. června 2016, kdy skupina 41 poslanců podala návrh na zrušení celého zákona o evidenci tržeb, *in eventum* některých jeho ustanovení.

Jak je uvedeno v nálezu Ústavního soudu, podle navrhovatelů došlo při přijímání zákona o evidenci tržeb k závažným procesním pochybením zakládajícím neústavnost celého zákona. Dále navrhovatelé tvrdili, že ustanovení § 3, § 4, § 5 písm. b), § 6, § 10 odst. 2, § 12 odst. 4, část ustanovení § 18 odst. 2, § 20 odst. 1 písm. b) a § 37 odst. 3 zákona o evidenci tržeb jsou věcně v rozporu s ústavním pořádkem České republiky.

S ohledem na rozsah příspěvku nebudu detailně popisovat uvedený návrh, ani vyjádření účastníků řízení (Poslanecké sněmovny a Senátu Parlamentu České republiky) a vedlejší účastnice řízení (vlády České republiky) k tomuto návrhu, ale budu se zabývat jednotlivými důvody, které vedly Ústavní soud k jeho závěru zrušit některá ustanovení zákona o evidenci tržeb a ve zbytku návrh zamítnout.

4 K JEDNOTLIVÝM ZÁVĚRŮM ÚSTAVNÍHO SOUDU

V jednotlivých kapitolách této části budou popsány a zhodnoceny závěry Ústavního soudu vyslovené v nálezu Pl. ÚS 26/16. V odůvodnění nálezu jsem identifikoval celkem devět závěrů ke klíčovým otázkám spojeným s evidencí tržeb. Každý závěr je uveden v samostatné kapitole.

První dva závěry se týkající posouzení ústavní konformity přijetí zákona o evidenci tržeb. Ostatních sedm závěrů se týká samotné problematiky evidence tržeb.

4.1 Legislativní proces

Podle tvrzení navrhovatelů bylo některým poslancům zabráněno vyjádřit se k návrhu zákona a ve třetím čtení byla rozprava o návrhu zákona usnesením Poslanecké sněmovny ukončena, ačkoliv byli ještě do této rozpravy přihlášení poslanci.

K tomu lze uvést, že návrh zákona o evidenci tržeb byl v Poslanecké sněmovně projednáván poměrně dlouhou dobu. Vláda předložila návrh tohoto zákona dne 4. června 2015, první čtení

¹¹ Blíže viz § 12 zákona o evidenci tržeb.

¹² Nařízení vlády č. 376/2017 Sb., o vyloučení některých tržeb z evidence tržeb.

¹³ Blíže viz § 10, 11 a 23 zákona o evidenci tržeb.

¹⁴ Viz § 19 a 20 zákona o evidenci tržeb.

proběhlo ve dnech 19. června 2015 a 10. července 2015, druhé čtení ve dnech 18. září 2015 a 7. října 2015. Třetí čtení pak probíhalo celkem v pěti dnech, a to 18. prosince 2015, 8. ledna 2016, 22. ledna 2016, 29. ledna 2016 a 10. února 2016. Důvodem, proč zejména třetí čtení návrhu trvalo tak dlouho, bylo odhodlání opozice bránit přijetí zákona „za každou cenu“. Už v srpnu 2015 například opoziční poslanec Miroslav Kalousek uvedl „V rámci druhého čtení se pokusíme kolegy přesvědčit, jak zbytečné, drahé a nebezpečné je to opatření. Pokud by naše argumenty neuznali, existují prostředky ve třetím čtení, například velmi pečlivá diskuse, která se může hodně protáhnout, třeba na dva roky“¹⁵. A skutečně projednávání návrhu zákona ve 3. čtení této skutečnosti napovídalo. Jednotliví zejména opoziční poslanci vystupovali v diskusi a tato diskuse trvala celkem cca 20 hodin, a to vždy pouze ve středu a v pátek od 9 do 14 hod., kdy je možné podle jednacího řádu Poslanecké sněmovny¹⁶ projednávat návrhy zákonů ve třetím čtení.

Čtvrtý den, kdy probíhalo třetí čtení návrhu zákona, vystoupil koaliční poslanec Faltýnek s návrhem, aby se o návrhu zákona o evidenci tržeb hlasovalo ve středu dne 10. února 2016 v 11 hodin. Tento návrh Poslanecká sněmovna i přes protesty opozičních poslanců, že takový návrh je nepřijatelný, schválila. Dne 10. února 2016 v 11 hod. poté předseda Poslanecké sněmovny, opět přes protesty opozičních poslanců, hlasováním nechal ukončit rozpravu a návrh zákona o evidenci tržeb byl schválen ve třetím čtení.

Ústavní soud k tomu v odůvodnění nálezu uvádí, že „ukončení rozpravy o návrhu přezkoumávaného zákona ve třetím čtení nebylo provedeno v souladu se zákonem (konkrétně v souladu s jednacím řádem Poslanecké sněmovny, když sama Ústava ani jiná část ústavního pořádku v tomto ohledu podrobnosti nestanoví), a to jak samotnou Poslaneckou sněmovnou, tak jejím předsedou“. Ústavní soud tedy konstatoval porušení zákona při přijímání návrhu zákona o evidenci tržeb. Nicméně Ústavní soud neshledal, že by tímto porušením zákona došlo k porušení práv opozice nebo principů demokratického právního státu v takové míře, aby to vedlo k protiústavnosti přijatého zákona. Za podstatnou přitom Ústavní soud považoval zejména skutečnost, že poslanci měli skutečnou možnost seznámit se s obsahem návrhu zákona a měli možnost se k němu dostatečně vyjádřit.

V tomto směru je třeba zdůraznit¹⁷, že podle § 95 odst. 2 zákona o jednacím řádu Poslanecké sněmovny platí, že ve třetím čtení se koná rozprava, ve které lze navrhnout pouze opravu legislativně technických chyb, gramatických chyb, chyb písemných nebo tiskových, úpravy, které logicky vyplývají z přednesených pozměňovacích návrhů, popřípadě podat návrh na opakování druhého čtení. Z rámce tohoto ustanovení řada poslanců při svém vystoupení ve třetím čtení vybočila.¹⁸

Osobně s rozhodnutím Ústavního soudu ve věci legislativního procesu zákona o evidenci tržeb souhlasím. Jsem toho názoru, že opozice nemůže blokovat přijetí návrhu zákona, se kterým nesouhlasí, „do nekonečna“. Na druhou stranu je třeba dbát na to, aby opozici byl dán prostor pro vyjádření jejích názorů a přednesení jejich návrhů k předmětnému návrhu zákona. V tomto směru by bylo více než žádoucí upravit zákon o jednacím řádu Poslanecké sněmovny, aby předcházel případům popsaným výše, kdy s ohledem na taktiku opozice nezbylo vládní většině než porušit zákon, aby dokázala potřebnou většinou, kterou disponovala, přijmout návrh pro ni klíčového zákona.

4.2 Podpis předsedy Poslanecké sněmovny

Navrhovatelé vytýkali zákonu o evidenci tržeb absenci podpisu předsedy Poslanecké sněmovny. Podle čl. 51 Ústavy České republiky totiž platí, že přijaté zákony podepisuje předseda Poslanecké sněmovny, prezident republiky a předseda vlády. Zákon o evidenci tržeb však byl podepsán místopředsedkyní Poslanecké sněmovny, a nikoliv jejím předsedou.

Ústavní soud označil uvedené podpisy za ryze formální akt osvědčující jen skutečnost, že zákon byl přijat. Tyto podpisy nejsou součástí přijetí návrhu zákona, proto také jejich absence nebrání publikaci zákona ve Sbírce zákonů a nabytí jeho platnosti a účinnosti. Proto Ústavní soud

¹⁵ Babiš zvažuje spojit zákon, který chce Kalousek blokovat, s důvěrou vládě. In: *idnes.cz* [online] [cit. 2018-02-12]. Dostupné z: https://zpravy.idnes.cz/babis-zvazuje-spojiti-zakon-ktery-chce-kalousek-blokovat-s-duverou-vlade-10q/-domaci.aspx?c=A150819_121503_domaci_kop

¹⁶ Zákon č. 90/1995 Sb., o jednacím řádu Poslanecké sněmovny, ve znění pozdějších předpisů.

¹⁷ A činí to i sám Ústavní soud v bodu 59 odůvodnění svého nálezu.

¹⁸ Pořad 37. schůze. In: *psp.cz* [online] [cit. 2018-02-17]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/eknih/2013ps/stenprot/037schuz/index.htm>

konstatoval, že ústavní praxí, kdy předsedu Poslanecké sněmovny může zastupovat při podepisování přijatého zákona místopředseda Poslanecké sněmovny, lze akceptovat.

Plně se v tomto případě ztotožňuji s odůvodněním nálezu a rovněž se domnívám, že tato „vada“ přijatého zákona nemůže způsobit jeho protiústavnost.

4.3 Rozpor evidence tržeb s právem podnikat

Navrhovatelé poukazovali na to, že elektronická evidence tržeb je pro „malé“ poplatníky daně z příjmů nepřiměřeně zatěžující, a tím je porušeno jejich vlastnické právo podle čl. 11 Listiny základních práv a svobod a jejich právo podnikat podle čl. 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. „Malost“ poplatníka definovali navrhovatelé pomocí rozhodného příjmu nižšího než 1,8 mil. Kč ročně, následně tuto hranici snížili na 250 tis. Kč ročně.

V této souvislosti musel Ústavní soud nejprve rozhodnout, zda evidence tržeb jako taková není v rozporu s uvedenými ustanoveními ústavního pořádku a posuzovat, zda zákon o evidenci tržeb není protiústavní jako celek. Zmíním proto v tomto bodu nejenom odůvodnění Ústavního soudu v této věci, ale i odlišné stanovisko 5 ústavních soudců¹⁹, kteří chtěli zrušit zákon o evidenci tržeb jako takový.

Protože podle odůvodnění nálezu zákon o evidenci tržeb nepřináší žádnou daňovou ani jinou povinnost a daňové zákony již dříve ukládaly povinnost evidovat příjmy daňových subjektů²⁰, zaměřil se Ústavní soud na to, zda „*nově uložená forma evidenční povinnosti není nepřiměřeně zatěžující*“²¹. V této souvislosti akcentoval právo na podnikání, a to jako tzv. hospodářské, sociální a kulturní právo. Hospodářská, sociální a kulturní práva jsou primárně v rukou zákonodárce, v omezené míře lze ústavní garance těchto práv považovat za otázku judičiální²² a Ústavní soud u nich používá tzv. test rozumnosti (racionality).

Test rozumnosti se skládá se 4 kroků. V prvním kroku se definuje smysl a podstata základního práva a ve druhém kroku se hodnotí, zda se zákon nedotýká samotné existence tohoto základního práva. Po provedení těchto dvou kroků dospěl Ústavní soud k závěru, že zavedení elektronické evidence tržeb smysl a podstatu práva podnikat neporušuje. Třetím krokem testu rozumnosti je posouzení, zda zákonná úprava sleduje legitimní cíl. U evidence tržeb nachází Ústavní soud tento cíl v narovnání podnikatelského prostředí, efektivnější správě daní, resp. účinném výběru daní. Posledním krokem testu rozumnosti je zhodnocení, zda zákonný prostředek použitý k dosažení cíle je rozumný (racionální). I v tomto kroku testu rozumnosti evidence tržeb uspěla, neboť zvolené řešení online evidence tržeb označil Ústavní soud za rozumné. Celkově tedy evidence tržeb z hlediska testu rozumnosti v kontextu čl. 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod obstála. K tomu je třeba podotknout, že Ústavní soud chápe tvrzené porušení vlastnického práva jako sekundární, a pokud dospívá k závěru, že nebylo narušeno právo podnikat, nemůže být narušeno ani právo vlastnické. Osobně s tímto závěrem zcela souhlasím a domnívám se, že Ústavní soud aplikoval test rozumnosti na daný případ správně.

Jak jsem již naznačil výše, skupina 5 ústavních soudců se závěrem uvedeným výše nesouhlasila a ve *votu separatu* vyjádřila názor, že zákon o evidenci tržeb měl být zrušen jako celek. Disentující soudci nejprve uvádějí, že „*ne vždy je daňová disciplína tou největší hodnotou (legitimním cílem). Někdy by zájem na ní měl poněkud ustoupit tomu, aby byla zachována silná vrstva aktivních, tvořivých, sebevědomých a odvážných lidí, kteří v podnikání riskují svou existencí, místo aby se nechali zaměstnat. A těmito lidem... by stát měl administrativu spojenou s podnikáním co nejvíc ulehčit, a to i za cenu menšího daňového výnosu (který je zde tak jako tak marginální)*“. A tuto pasáž uzavírají tím, že bez práce a podnikání společnost existovat nemůže a jejich zdanění má pro úspěšné fungování společnosti druhotný význam. S těmito argumenty, resp. obecnými úvahami, zásadně nesouhlasím. Zcela je zde pomíjena podstata a smysl daní jako příspěvku na chod věcí veřejných²³. Stát, který by rezignoval na řádný výběr daní od určité skupiny obyvatel (zde podnikatelů), by pouze přispěl k uvolnění daňové morálky, ke ztrátě svých příjmů a k nemožnosti financovat věci veřejné.

¹⁹ Šlo o Vojtěcha Šimíčka, Jaromíra Jirsu, Tomáše Lichovníka, Kateřinu Šimáčkovou a Davida Uhlíře.

²⁰ Srov. např. § 97 daňového řádu nebo § 7b zákona o daních z příjmů.

²¹ Viz bod 67 odůvodnění nálezu Ústavního soudu.

²² Viz bod 69 odůvodnění nálezu Ústavního soudu.

²³ K tomu blíže viz BOHÁČ, Radim. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 329 s. ISBN 978-80-7478-045-5.

Disentující soudci dále uvádějí, že menší daňový výnos od podnikatelů nevádí, protože je „zde tak jako tak marginální“, aniž by toto tvrzení bylo jakkoli podloženo. Sami však na jiném místě státu vytýkají, že zavedení evidence tržeb pod veřejně prezentovaným politickým dojmem, že nikdo daně neplatí, je empiricky zcela nepodložené. Rovněž konstatují, že evidence tržeb vyžene živnostníky z podnikání a uvolní se cesta ke „korporativnímu, velkopodnikatelskému a dotačnímu státu“. Domnívám se, že tato část disentu je spíše politickou proklamací a neměla by mít v odůvodnění nálezu své místo. Ať už z odůvodnění nálezu nebo z odůvodnění odlišného stanoviska by neměla být patrná politická motivace soudců rozhodnout určitým způsobem.

Za relevantní argument považují skutečnost, že disentující soudci²⁴ namítají, že neměl být použit test rozumnosti, ale test proporcionality. Podle jejich názoru se test rozumnosti nemá aplikovat v případě, že zákonná úprava neguje jádro ústavně zaručeného ústavního práva. To je podle soudců v daném případě splněno, neboť v případě drobných živnostníků zasahuje právní úprava samu podstatu práva podnikat. A rovněž v případě, kdy zákonná regulace hospodářského práva ukřivňuje zásah do základního lidského práva, které s dotčeným hospodářským právem zjevně nesouvisí, nemá být aplikován test racionality. Zde spatřují v evidenci tržeb zásah do práva na ochranu před neoprávněným zasahováním do soukromého života a neoprávněným shromažďováním údajů o osobě člověka. Disentující soudci si patrně test proporcionality provedli, neboť v závěru odlišného stanoviska konstatují, že zákon o evidenci tržeb měl být zrušen jako celek. Já však důsledné provedení testu proporcionality v separátním větu postrádám a nejsem přesvědčen o tom, že by aplikace tohoto testu určité vedla ke zrušení napadeného zákona.

4.4 Synergický efekt mezi evidencí tržeb a kontrolním hlášením

Navrhovatelé poukazovali na to, že evidence tržeb spolu s kontrolním hlášením k dani z přidané hodnoty má na malé a střední podnikatele rdousící efekt. Ústavní soud nejprve podotkl, že kontrolní hlášení v testu ústavnosti obstálo²⁵ a dále poukázal na to, že o rdousícím efektu „se hovoří tehdy, když zákonodárcem zvolené řešení vytváří bariéru výkonu garantovaného základního práva“²⁶. Ústavní soud však takovou synergii mezi kontrolním hlášením a evidencí tržeb nezjistil.

S názorem Ústavního soudu se ztotožňují, neboť rovněž nevidím důvod k tomu, proč by povinnost podávat kontrolní hlášení a evidovat tržby měla být bariérou výkonu práva podnikat. Naopak obě povinnosti je možné plnit elektronicky a při vhodném softwarovém řešení představují naopak zjednodušení administrativní náročnosti správy daní.

4.5 Rozpor evidence tržeb s právem na ochranu soukromí

K tématu ochrany soukromí Ústavní soud nejprve zdůrazňuje význam respektu k soukromému životu a k právu na informační sebeurčení a na zajišťování prostoru pro rozvoj a seberealizaci individuální osobnosti. Součástí tohoto práva je podle Ústavního soudu právo jednotlivce rozhodnout, zda, v jakém rozsahu a za jakých okolností mají být informace ze soukromí jedince zpřístupněny ostatním²⁷.

Protože právo na soukromí je základním právem, aplikoval Ústavní soud test proporcionality s příkazem k optimalizaci, který se sestává ze tří kroků. Prvním krokem je testování vhodnosti (zda řešení je způsobilé dosáhnout cíle), druhým krokem je poměrování, zdali zvolené řešení je při pluralitě možných (a stejně efektivních) řešení nejšetrnější k dotčeným základním právům, a třetím krokem zkoumání, zda negativa spojená se zvoleným řešením nepřeváží sledovaný pozitivní efekt (zvažování v kolizi stojících ústavních hodnot).

Ohledně prvních dvou kroků odkázal Ústavní soud na test racionality provedený u práva podnikat a konstatoval, že evidence tržeb je schopna dosáhnout svého cíle a že žádný z alternativních způsobů není s elektronickou evidencí tržeb co do efektivity srovnatelný. Podrobněji se zabýval třetím krokem testu proporcionality, tj. zda evidence tržeb neomezuje právo na ochranu soukromí do té míry, že tím přesahuje pozitiva, která v podobě ochrany veřejného zájmu (zlepšení výběru daní) přináší.

Ústavní soud konstatuje, že „evidence tržeb není souborem opatření, jež by výrazně rozšiřovala rozsah poskytovaných údajů týkajících se autonomní sféry daňového subjektu nebo

²⁴ Stejně jako soudce Ludvík David ve svém odlišném stanovisku.

²⁵ Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 32/15.

²⁶ Viz bod 81 odůvodnění nálezu Ústavního soudu.

²⁷ Blíže viz nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 24/10 a rozsudek Soudního dvora Evropské unie Digital Rights Ireland a Seitlinger a další C-293/12 a C-594/12.

subjektu, jemuž byly služba či zboží poskytnuty. Údaje plynoucí z evidence tržeb eviduje sám stát prostřednictvím finanční správy (respektive správce daně) a pravidla, jak s nimi nakládat, jsou stanovena zákonem. Zákon dále upravuje, jak postupovat, jsou-li tato pravidla porušena, a to včetně trestněprávních sankcí, jakož i případné náhrady škody“. Podle Ústavního soudu jsou zákonem jasně stanoveny údaje, které jsou správci daně poskytovány, úprava je tedy dostatečně určitá. S výjimkou uvedenou v kapitole 4.6. tak evidence tržeb obstála i ve třetím kroku testu proporcionality. Toto vysvětlení nepovažuji za příliš přesvědčivé, neboť Ústavní soud nijak nevysvětlil, jestli pozitiva, která evidence tržeb přináší, převažují nad negativy. Osobně se domnívám, že evidence tržeb přináší zlepšení výběru daní a zefektivnění jejich správy, a proto měla ve třetím kroku testu proporcionality obstát.

Uvedený závěr Ústavního soudu považuji za velmi důležitý a plně se s ním ztotožňuji. Je správným signálem pro stát i daňové subjekty, že pro dosažení cíle správy daní je nutné, aby stát určité informace shromažďoval, ovšem je třeba, aby byla upravena zákonná pravidla pro jejich poskytování a jejich následná ochrana.

4.6 Ochrana soukromí a karetní transakce

V rámci pojednání o ochraně soukromí se Ústavní soud dále zabýval vymezením formálních náležitostí pro evidované tržby, konkrétně platbami uskutečněnými bezhotovostním převodem, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce (typicky platby uskutečněné platební kartou).

Nejprve (poněkud paradoxně s ohledem na učiněný závěr) Ústavní soud konstatuje, že evidence těchto plateb „jistě přispívá k naplnění cílů zákona o evidenci tržeb. Zahnutí tohoto typu plateb do systému jednotné evidence lze považovat za efektivní – správce daně specifikované platby nemusí individualizovaně ověřovat u daňového subjektu“. Nicméně evidence těchto plateb podle názoru Ústavního soudu neobstojí ve třetím kroku testu proporcionality, neboť negativní důsledky evidence v tomto případě převažují pozitivní.

Smyslem evidence tržeb má být podle Ústavního soudu pouze to, aby správce daně dohlédl na ty platby, jež jsou pro něj fakticky nedohledatelné. Platby kartou jsou však dle tvrzení Ústavního soudu „poměrně dobře dohledatelné a není tedy dostatečně silný a legitimní zájem státu na jejich plošné evidenci“. Zde soud poukazuje na § 57 daňového řádu²⁸ upravující poskytování informací správci daně. Jinými slovy Ústavnímu soudu nevádí, že si správce daně může tyto informace získat, ale vadí mu jednoduchost a četnost, jakými je správce daně získává. Proto § 5 písm. b) zákona o evidenci tržeb s účinností od 1. března 2018 zrušil.

K tomu lze uvést, že podle údajů České bankovní asociace v roce 2015 byla platební karta jako platební prostředek použita celkem 581 milionkrát²⁹ a je předpoklad, že toto číslo dále roste. Z hlediska tohoto objemu transakcí je proto legitimní otázka, zda obstojí úvaha Ústavního soudu, že jsou karetní transakce „poměrně dobře dohledatelné“. Je nutné si uvědomit, že údaje podle § 57 daňového řádu se poskytují na vyžádání správce daně, na které musí povinné osoby (zde poskytovatelé služeb týkajících se platebních karet nebo poskytovatelé platebních služeb) odpovědět. Jde tak o poměrně náročnou byrokratickou komunikaci. Navíc k získání komplexního přehledu o uskutečněných karetních transakcích u určitého poplatníka nestačí dotaz jeden, ale několik (s ohledem na mnohost poskytovatelů a různorodost platebních karet). Domnívám se, že je mnohem efektivnější, když stát získá potřebné údaje nahlédnutím do vlastní databáze, než jejich složité získávání od povinných subjektů.

Argumentaci Ústavního soudu, že evidence karetních transakcí neobstojí ve třetím kroku testu proporcionality, proto považuji za nepřesvědčivou. Podle mého názoru je však klíčové posouzení druhého kroku testu proporcionality, tj. zda zvolené řešení je při pluralitě možných (a stejně efektivních) řešení nejšetrnější k dotčenému základnímu právu. Zde oním alternativním řešením jsou individuální žádosti správce daně na dané transakce adresované poskytovatelům karetních služeb nebo poskytovatelům platebních služeb. Takové řešení je však značně neefektivní, proto by měly karetní transakce ve druhém kroku testu proporcionality obstát. A obstojí-li karetní transakce ve druhém kroku testu proporcionality, obstojí podle mého názoru i ve třetím kroku tohoto testu. Negativa evidence karetních transakcí pomocí evidence tržeb z hlediska ochrany soukromí poplatníků nepřevyšují pozitivní efekt efektivního sběru informací potřebných pro výkon správy daní.

²⁸ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

²⁹ ČBA: Počet karetních transakcí za deset let vzrostl pětinasobně In: *finance.cz* [online] [cit. 2018-02-15]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/473531-cba-pocet-karetnich-transakci-za-deset-let-vzrostl-petinasobne/>

Argumentace tím, že soukromí poplatníka bude lépe chráněno, pokud nebude existovat evidence tržeb z karetních transakcí, neobstojí, protože tyto údaje jsou k dispozici a správce daně je může získat. Ústavní soud svým rozhodnutím pouze nutí správce daně využívat administrativně náročný a neefektivní způsob jejich získávání, namísto jednoduchého a efektivního.

4.7 Ochrana soukromí a daňové identifikační číslo

V rámci pojednání o ochraně soukromí se Ústavní soud dále zabýval skutečností, že na účtence je poplatník povinen uvádět své daňové identifikační číslo³⁰. Daňové identifikační číslo podle § 130 daňového řádu obsahuje kód „CZ“ a kmenovou část, kterou tvoří obecný identifikátor (příp. vlastní identifikátor správce daně, nemá-li osoba obecný identifikátor). Obecným identifikátorem je u fyzické osoby její rodné číslo, u právnické osoby její identifikační číslo. Lze souhlasit s Ústavním soudem, že rodné číslo je osobním údajem podle § 4 písm. a) zákona o ochraně osobních údajů³¹.

Ústavní soud konstatoval, že uvádění daňového identifikačního čísla obsahujícího rodné číslo na účtence je způsobilé dosáhnout stanoveného cíle (rychlého a efektivního zpracování a vyhledání údajů), tj. obstojí v prvním kroku testu proporcionality. Ovšem s ohledem na to, že zákon o evidenci tržeb zavádí bezpečnostní kód poplatníka, podpisový kód poplatníka a fiskální identifikační kód, neobstojí uvádění daňového identifikačního čísla obsahujícího rodné číslo v druhém kroku testu proporcionality, neboť existuje šetnější řešení s ohledem na ochranu soukromí. Ústavní soud v této souvislosti výslovně uvádí: „Z napadené právní úpravy nevyplývá, proč by mělo být přiměřeně vystavovat poplatníka jen těžko ohraničitelnému riziku, že jeho rodné číslo je vytištěno na každé účtence (!) a nebude zneužito“.³²

S uvedeným názorem Ústavního soudu je velmi těžké polemizovat a osobně s ním v zásadě souhlasím. Problém však podle mého názoru není v právní úpravě evidence tržeb (i když i zde způsobí povinnost neuvádět na účtence rodné číslo problémy zejména kvůli účtenkové loterii), ale v tom, že rodné číslo je stále v České republice používáno jako obecný identifikátor fyzické osoby. Ostatně sám Ústavní soud v nálezu naznačuje, že i uvádění rodného čísla ve sbírce listin veřejného rejstříku nebo na daňovém dokladu podle zákona o dani z přidané hodnoty (jako součást daňového identifikačního čísla) vnímá problematicky a naznačuje, že by v testu ústavnosti tyto právní úpravy neobstály. Je tak na zákonodárci, aby nahradil rodné číslo jako obecný identifikátor fyzických osob jiným neosobním obecným identifikátorem.

4.8 Výhrada zákona pro ukládání daňových povinností

Zákon o evidenci tržeb obsahuje tři zmocňovací ustanovení, která zmocňují vládu vydat nařízení vlády k provedení určitých jeho ustanovení. Předně jde o § 10 odst. 2, který zmocňuje vládu stanovit nařízením další tržby, které lze evidovat ve zjednodušeném režimu, a to tržby, jejichž evidování běžným způsobem by znemožnilo nebo zásadně ztížilo plynulý a hospodárny výkon činnosti, ze které tyto tržby plynou. Druhým ustanovením je § 12 odst. 4 zákona o evidenci tržeb, podle kterého vláda stanoví nařízením tržby, které nejsou evidovanými tržbami, a to tržby jejichž evidování běžným způsobem by znemožnilo nebo zásadně ztížilo plynulý a hospodárny výkon činnosti, ze které tato tržba plyne, pokud tuto překážku nelze odstranit evidováním tržeb ve zjednodušeném režimu. Konečně podle § 37 odst. 3 zákona o evidenci tržeb může vláda nařízením stanovit, že některé tržby nejsou ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dočasně evidovanými tržbami.

Ústavní soud nejprve uvádí tři základní podmínky pro vydání nařízení vlády, a to že nařízení vlády musí být vydáno oprávněným orgánem, nesmí stanovit primární práva a povinnosti a nepotřebuje výslovné zmocnění. V daňové oblasti k tomu přistupuje čtvrtá podmínka, že daně lze ukládat jen na základě zákona.

Podstatou všech uvedených zmocnění je povinnost nebo možnost vlády stanovit nařízením vlády výjimky z povinnosti uložené zákonem. Ústavní soud kritizuje zákonodávce za stanovení podmínek, kdy je možné uvedená ustanovení použít, tj. vydat příslušné nařízení vlády. Osobně se domnívám, že určité podmínky a kritéria obsahovala alespoň první dvě zmocňovací ustanovení,

³⁰ § 20 odst. 1 písm. b) zákona o evidenci tržeb, ve znění účinném do 28. února 2018.

³¹ Zákon č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

³² Viz bod 100 odůvodnění nálezu Ústavního soudu.

ovšem podle názoru Ústavního soudu byla tato kritéria příliš obecná. Není však zřejmé, zda by Ústavní soud rozhodl jinak, pokud by kritéria byla více konkrétní.

Dále ústavní soud dovodil, že uvedená ustanovení fakticky přenáší kompetence moci zákonodárné na moc výkonnou a mohlo tak dojít k porušení principu rovnosti a zákazu diskriminace. Tyto dva argumenty nejsou z mého pohledu příliš přesvědčivé. Přenesení kompetencí z moci zákonodárné na moc výkonnou je totiž podstatou jakéhokoli zákonného zmocnění, a pokud by vláda vždy konala tak, jak uváděl zákon, tak by k diskriminaci a porušení principu rovnosti nemělo docházet (všichni, kteří by splňovaly dané podmínky – i když obecné – by byli z evidence tržeb vyňati). K porušení rovnosti a zákazu diskriminace by mohlo docházet, pokud by zmocňovací ustanovení byla formulována tak, že vláda může vydat nařízení, nicméně v prvních dvou případech bylo uvedeno, že vláda tržby stanoví nařízením, tj. má povinnost nařízení vydat, jsou-li naplněny podmínky.

V tomto ohledu vnímám jako problematické pouze třetí zmocňovací ustanovení, které opravdu žádné podmínky nestanovilo, bylo formulováno tak, že vláda „může“ vydat nařízení, a ještě bylo formulačně velmi nejasné. Je totiž otázkou, co vlastně formulace „stanovit, že některé tržby nejsou ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dočasně evidovanými tržbami“ znamená. Zde se opravdu připouštěla libovůle vlády, a navíc bylo nejasné, kdy mohlo být nařízení vlády vydáno, když mělo tržby stanovit „ode dne nabytí účinnosti zákona“.

Z mého pohledu tedy první dvě uvedená zmocňovací ustanovení mohla obstát, třetí nikoliv. Paradoxní je, že vláda nařízení vlády k provedení § 12 odst. 4 a § 37 odst. 3 zákona o evidenci tržeb již vydala. Jde o nařízení vlády č. 376/2017 Sb., kterým došlo k trvalému vyloučení tržeb u osob zrakově postižených a k dočasnému vyloučení tržeb z prodeje sladkovodních ryb. Toto nařízení vlády Ústavní soud rovněž zrušil, a to stejně jako předmětná zmocňovací ustanovení s účinností od 1. ledna 2019.

4.9 Spuštění třetí a čtvrté fáze evidence tržeb

Zcela překvapivé bylo rozhodnutí Ústavního soudu ve věci zrušení náběhu třetí a čtvrté fáze evidence tržeb, které měly být spuštěny od 1. března 2018, resp. 1. června 2018. Ústavní soud k tomu uvádí: „Rozhodl-li Ústavní soud o zrušení zmocnění vlády (§ 10 odst. 2, § 12 odst. 4 a § 37 odst. 3) ke stanovení výjimek z povinné evidence z výše uvedených důvodů (viz sub 108 n.), musel zvážit dopad takového kroku na související ustanovení citovaného zákona. Dospěl přitom k závěru o nezbytnosti zrušení „náběhu“ zbývajících etap elektronické evidence tržeb...“.

Podstatné však je, že navrhovatelé zrušení třetí a čtvrté fáze evidence tržeb vůbec nepožadovali. Jak totiž zcela správně poukazuje soudkyně Milada Tomková ve svém odlišném stanovisku, Ústavní soud je vázán petitem návrhu, což sám konstantně a opakovaně judikuje. Bez jakéhokoli odůvodnění tak došlo k odchýlení se od této zásady, vybočení z ústavních mezí a k libovůli ze strany Ústavního soudu. Bohužel v důsledku toho se rozhodnutí Ústavního soudu ve věci třetí a čtvrté fáze stává zcela nepřesvědčivým. Tuto skutečnost pak podtrhuje fakt, že jediným důvodem pro zrušení tohoto náběhu je tvrzení, že „zvolené řešení pro 3. a 4. fázi zavádění nové evidence bylo přijato bez všestranného zvážení všech možných dopadů na zbývajících část povinných subjektů“. Ústavní soud k tomu dodává, že zákonodárce „musí při zavádění jakékoli plošné regulace zvážit předem její dopady z hlediska povinných osob, času a způsobu (kdo, kdy a jak), neboť rčení, že při kácení lesa létají třísky, pro regulační opatření v právním státě nemá místo“.³³

Jako argument používá Ústavní soud i vydání nařízení vlády č. 376/2017 Sb. a dodává, že až po zavedení plošné regulace se začíná zvažovat, zda a v jakém rozsahu bylo nutné a žádoucí evidovat tržby v takovém rozsahu. Uvedená argumentace Ústavního soudu podle mého názoru neobstojí. Skutečnost, že zákonodárce vážil, zda a kdy má evidence tržeb na poplatníky dopadnout, vyplývá z toho, že náběh evidence tržeb byl rozdělen do 4 fází, přičemž zákonodárce poskytl poplatníkům ve třetí a čtvrté fázi nadstandardně dlouhou dobu legisvakance, aby se mohli na evidování tržeb připravit. Naopak je to sám Ústavní soud, který svým rozhodnutím vnesl pouhé 3,5 měsíce před náběhem třetí fáze do věci chaos a právní nejistotu. A dále, je-li důvodem pro zrušení zákona skutečnost, že „se začíná zvažovat“, měl by Ústavní soud jasně říci, koho má na mysli, že začíná zvažovat. Parlament žádný zákon nepřijal, dokonce ani vláda žádný zákon v tomto směru nepředložila. Skutečnost, že byly podány některé poslanecké návrhy a že vláda, která nezískala důvěru Poslanecké sněmovny, si určitý návrh na vynětí některých tržeb z povinnosti evidence vepsala do svého programového prohlášení, přeci nemůže být důvodem pro zrušení zákona.

³³ Viz bod 116 odůvodnění nálezu Ústavního soudu.

Jinými slovy právní úprava, která obstála v testu racionality, byla zrušena s poukazem na domněnky, že navržené řešení evidence tržeb bylo přijato bez zvážení všech okolností. K tomu soudkyně Tomková v odlišném stanovisku uvádí, že Ústavní soud žádá po zákonodárci nemožné. S tím se ztotožňuji a důsledná aplikace těchto závěrů by patrně vedla k tomu, že žádný právní předpis nemůže být přijat, protože vždy bude možné tvrdit, že nebyly zhodnoceny všechny jeho možné dopady. Navíc je nutné si uvědomit, že od přijetí zákona o evidenci tržeb do doby vyhlášení nálezu Ústavního soudu uběhlo 20 měsíců, změnilo se složení Poslanecké sněmovny a změnila se vláda. Proto souhlasím se soudkyní Tomkovou, že v tomto případě „*tříška uvízla ve vlastním oku*“, tj. Ústavní soud neměl vůbec ke zrušení třetí a čtvrté fáze přistupovat.

5 ZÁVĚR

Cílem tohoto příspěvku bylo popsat a zejména zhodnotit rozhodnutí Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16 a posoudit jeho vliv na právní úpravu a realizaci evidence tržeb.

Za účelem naplnění tohoto cíle jsem nejprve stručně popsal právní úpravu evidence tržeb a obecně i uvedený nálezh Ústavního soudu. V odůvodnění nálezu jsem identifikoval celkem devět závěrů ke klíčovým otázkám spojeným s evidencí tržeb, které jsem podrobně popsal a zhodnotil v jednotlivých kapitolách třetí části tohoto příspěvku.

Dva závěry týkající se posouzení ústavní konformity přijetí zákona o evidenci tržeb považuji za správné, a to přesto, že při přijímání zákona o evidenci tržeb byl porušen zákon o jednacím řádu Poslanecké sněmovny. Řešením tohoto problému může být *de lege ferenda* úprava tohoto zákona tak, aby většina v Poslanecké sněmovně mohla lépe prosadit zákon, a to za respektování práv menšiny, a nemusela za účelem prosazení návrhu zákona porušovat zákon. Závěr, že při podepisování přijatého zákona může zastupovat předsedu Poslanecké sněmovny její místopředseda, lze akceptovat a považuji ho za správný.

Zásadním rozhodnutím Ústavního soudu bylo rozhodnutí o tom, zda evidence tržeb jako celek je v rozporu s právem na podnikání. Ústavní soud provedl test rozumnosti a konstatoval, že nikoliv. Významné však je, že celkem šest soudců Ústavního soudu požadovalo provést přísnější test proporcionality. Osobně se závěrem Ústavního soudu zcela souhlasím a domnívám se, že Ústavní soud aplikoval test rozumnosti na daný případ správně. S tím souvisí i čtvrtý závěr Ústavního soudu, že synergický efekt mezi evidencí tržeb a kontrolním hlášením nepředstavuje neúměrnou zátěž pro poplatníka.

Naopak test proporcionality provedl Ústavní soud při zkoumání, zda evidence tržeb je protiústavním zásahem do práva na soukromí. Evidence tržeb obstála ve všech třech krocích testu proporcionality, i když osobně bych odůvodnění u třetího kroku testu proporcionality uvedl jiné (viz výše). Nicméně závěr Ústavního soudu v této věci je správným signálem pro stát i daňové subjekty, že pro dosažení cíle správy daní je nutné, aby stát určité informace shromažďoval, ovšem je třeba, aby byla upravena zákonná pravidla pro jejich poskytování a jejich následná ochrana.

Ústavní soud zrušil povinnost evidovat tržby z karetních transakcí, a to s poukazem na protiústavnost takového řešení s ohledem na právo na soukromí. S tímto závěrem Ústavního soudu se neztotožňuji, neboť se domnívám, že negativa evidence karetních transakcí pomocí evidence tržeb z hlediska ochrany soukromí poplatníků nepřevyšují pozitivní efekt efektivního sběru informací potřebných pro výkon správy daní.

Šedmým závěrem Ústavního soudu je zrušení povinnosti uvádět na účtence daňového identifikačního čísla poplatníka, neboť obsahuje, jde-li o fyzickou osobu, její rodné číslo. Toto rozhodnutí Ústavního soudu, se kterým je možné v zásadě souhlasit, je jasným signálem pro zákonodárce, aby nahradil rodné číslo fyzických osob jiným neosobním obecným identifikátorem.

Dále Ústavní soud zrušil zmocňovací ustanovení v zákoně o evidenci tržeb zmocňující vládu k vydání nařízení. Tato nařízení vlády stanovila nebo mohla stanovit výjimky z povinnosti evidovat tržby. Z mého pohledu první dvě zmocňovací ustanovení (§ 10 odst. 2 a § 12 odst. 4 zákona o evidenci tržeb) mohla obstát, třetí však nikoliv (§ 37 odst. 3 zákona o evidenci tržeb).

Posledním závěrem Ústavního soudu bylo zrušení náběhu třetí a čtvrté fáze evidence tržeb. V tomto případě s Ústavním soudem nesouhlasím, neboť jednak neměl v této věci vůbec pravomoc rozhodnout, jednak důvod, pro který tak rozhodl, není relevantní. Uvedený náběh byl totiž zrušen pouze s poukazem na domněnky, že navržené řešení evidence tržeb bylo přijato bez zvážení všech dopadů na povinné subjekty.

Lze shrnout, že nálezh Ústavního soudu do právní úpravy evidence tržeb velmi výrazným způsobem zasáhl. Nyní je na zákonodárci, aby na tento zásah reagoval, což nemusí být v současných politických podmínkách jednoduché. Je totiž třeba vyřešit, jak dále postupovat

v případě karetních transakcí a uvádění daňového identifikačního čísla na účtenkách. Zcela stěžejní je však rozhodnutí, zda a kdy spustit třetí a čtvrtou fázi evidence tržeb, a zakotvit výjimky z evidence tržeb přímo do zákona o evidenci tržeb.

Použité zdroje:

BOHÁČ, Radim. Daňové příjmy veřejných rozpočtů. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. 329 s. ISBN 978-80-7478-045-5.

HAJDUŠEK, Tomáš a Milan VODIČKA. První zkušenosti s EET – elektronickou evidencí tržeb. Praha: Wolters Kluwer, 2017. ISBN 978-80-7552-589-5.

HRABĚTOVÁ, Daniela, Stanislav KOUBA a Markéta PATZENHAUER. Zákon o evidenci tržeb: komentář. 1. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 152 s. ISBN 978-80-7552-461-4.

Babiš zvažuje spojit zákon, který chce Kalousek blokovat, s důvěrou vládě. In: *idnes.cz* [online] [cit. 2018-02-12]. Dostupné z: https://zpravy.idnes.cz/babis-zvazuje-spojiti-zakon-ktery-chce-kalousek-blokovat-s-duverou-vlade-1oq-/domaci.aspx?c=A150819_121503_domaci_kop


ČBA: Počet karetních transakcí za deset let vzrostl pětinasobně In: *finance.cz* [online] [cit. 2018-02-15]. Dostupné z: <https://www.finance.cz/473531-cba-pocet-karetnich-transakci-za-deset-let-vzrostl-petinasobne/>

Pořad 37. schůze. In: *psp.cz* [online] [cit. 2018-02-17]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/eknih/2013ps/stenprot/037schuz/index.htm>

Kontaktné údaje:

doc. JUDr. Radim Boháč, Ph.D.

bohac@prf.cuni.cz

 orcid.org/0000-0003-4496-4699.

Katedra finančního práva a finanční vědy

Právnická fakulta Univerzity Karlovy

nám. Curieových 7

116 40 Praha 1

Česká republika