

# ELEKTRONICKÁ EVIDENCE TRŽEB

## 1 ÚVOD

Aby byl stát schopen dostát své povinnosti vybrat daně řádně a včas a naplnil cíl správy daní, dává mu české právo mnohá oprávnění, upravená především v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). V době elektronizace se však nabízí i další nástroje; jedním z nich může být i elektronická evidence tržeb. Po několikaletých debatách a téměř dvou letech legislativních prací byl v roce 2016 přijat zákon č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb (dále jen „zákon o evidenci tržeb“). Primárním důvodem pro elektronickou evidenci tržeb byl nedostatek nástrojů pro boj s daňovými úniky. Ministerstvo financí v Závěrečné zprávě hodnocení dopadů regulace uvádí přes 162 miliard korun jako nevykázané příjmy v roce 2012, které nebyly ohlášeny a tedy ani zdaněny.<sup>1</sup> Dalšími cíli zákona měly být eliminace nekalé soutěže spočívající v získání neoprávněné výhody z neplacení daně z přidané hodnoty a důchodových daní, redukce šedé ekonomiky a efektivnější výběr daní.<sup>2</sup>

Krátce po schválení zákona v Parlamentu a jeho publikaci ve Sbírce zákonů navrhla skupina 41 poslanců u Ústavního soudu zrušení zákona č. 112/2016 Sb., o evidenci tržeb, *in eventum* jeho jednotlivých ustanovení.<sup>3</sup> Plénum Ústavního soudu dne 12. prosince 2017 rozhodlo, že „elektronická evidence tržeb sleduje legitimní cíl: účinný výběr daní a narovnání podnikatelského prostředí. Nová podoba evidenční povinnosti neporušuje samotnou podstatu a smysl práva podnikat (čl. 26 odst. 1 Listiny základních práv a svobod), či sekundárně právo vlastnit majetek (čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod), ani nevytváří, v synergii s kontrolním hlášením podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, bariéru výkonu podnikání; není ani souborem opatření výrazně rozšiřujících rozsah poskytovaných údajů týkajících se autonomní sféry daňového subjektu nebo subjektu, jemuž byly služba či zboží poskytnuty.“<sup>4</sup> Přesto však Ústavní soud zrušil v rámci provedeného testu proporcionality evidenci plateb prováděných bezhotovostním převodem peněžních prostředků a povinnost uvádět na účtenkách daňové identifikační číslo poplatníka (v případě že obsahuje rodné číslo). V poslední řadě pak došlo ke zrušení náběhu třetí a čtvrté fáze elektronické evidence tržeb; povinnost evidovat tržby tak zůstala jen v případě ubytovacích a stravovacích služeb a maloobchodu.

Tato kapitola si klade za cíl vyjasnit cíle evidence tržeb (boj s daňovými úniky, eliminace nekalé soutěže, redukce šedé ekonomiky a efektivnější výběr daní) a její prospěšnost pro správu daní a vychází z hypotézy, že nález Pléna Ústavního soudu dne 12. prosince 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16, tyto cíle a prospěšnost eliminoval tím, že zrušil některá ustanovení zákona o evidenci tržeb, především náběh třetí a čtvrté etapy. V rámci kapitoly pak bude poukázáno i na aspekt možného zrušení části zákona bez výslovného návrhu.

## 2 JUDIKATURA – NÁLEZ PLÉNA ÚSTAVNÍHO SOUDU

Nález Pléna Ústavního soudu zrušující část zákona o evidenci tržeb byl v anketě Zákon roku zvolen jako vítězný legislativní počín v roce 2017.<sup>5</sup> Považuji za poněkud překvapující, že nebyl vybrán nějaký klasický zákon, na druhou stranu si jsem vědom stále silnější role Ústavního soudu coby

<sup>1</sup> MINISTERSTVO FINANCÍ. Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace. Praha: Ministerstvo financí, 2015. S. 2. *psp.cz* [online]. [cit. 23. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=513&CT1=0>.

<sup>2</sup> *Ibid.* S. 1.

<sup>3</sup> § 3, § 4, § 5 písm. b), § 6, § 10 odst. 2, § 12 odst. 4, § 18 odst. 2 v části označení písmene "a)", v čárce za slovem "tržby" a ve slovech "nebo b) vydání příkazu k jejímu provedení, pokud byl tento příkaz vydán dříve.", § 20 odst. 1 písm. b) a § 37 odst. 3.

<sup>4</sup> Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16.

<sup>5</sup> LÉKO, K. Zrušení části EET jako „zákon roku“. *Lidové noviny*, 30. dubna 2018. S. 14.

negativního zákonodárce, kdy se na něj obracejí ti poslanci a senátoři, kteří zůstali v Parlamentu se svým názorem v menšině.

Před samotným věcným rozbořem nálezu je vhodné upozornit i na dva technické aspekty, které skupina poslanců namítala v argumentaci o protiústavnosti zákona. Jednalo se o fakt, že rozprava k vládnímu návrhu zákona o evidenci tržeb ve třetím čtení byla ukončena před tím, než mohli někteří poslanci vystoupit a vyjádřit se tak k návrhu zákona. Dále bylo namítáno, že napadený zákon nebyl podepsán předsedou Poslanecké sněmovny, ale toliko její místopředsedkyní. Ústavní soud k tomu konstatoval, že ukončení rozpravy o návrhu zákona ve třetím čtení, jsou-li do ní přihlášení další poslanci, skutečně představuje porušení jednacího řádu Poslanecké sněmovny, avšak takové procedurální pochybení nemusí být automaticky důvodem pro derogaci zákona, a to z důvodu respektování principu právní jistoty a zásady ochrany ústavnosti. Dále konstatoval, že ústavní praxe připouští zastoupení předsedy Poslanecké sněmovny některým z jeho místopředsedů i při podepisování zákonů.<sup>6</sup>

Z věcného hlediska Ústavní soud konstatoval, že „*zákon o evidenci tržeb neznamená žádnou novou daňovou ani jinou povinnost, která by se bezprostředně a cíleně dotýkala majetkové sféry těch, na něž povinnost evidence dopadá. ... mnozí poplatníci elektronická zařízení, jež odpovídají požadavkům plynoucím z citovaného zákona, již vlastnili a používali je bez ohledu na nově uloženou povinnost evidence. Nadto daňové zákony již dříve ukládaly daňovým subjektům povinnost evidovat a eventuálně správci daně doložit své příjmy za rozhodné období.*“<sup>7</sup> Při posuzování ústavnosti tak soud řešil zejména to, zda nově uložená forma evidenční povinnosti není nepřiměřeně zatěžující. K tomu využil test rozumnosti a shledal, že zavedení nové evidence neporušuje ani právo na ochranu vlastnictví, ani právo podnikat. Konstatoval, že zvolené technické řešení se váže k existujícím povinnostem daňových subjektů a znamená lepší vymahatelnost těchto povinností. Povšiml si také toho, že nové řešení zohledňuje případné zvýšené náklady daňových subjektů (sleva na dani na evidenci tržeb, snížení sazby daně z přidané hodnoty pro stravovací služby). Neshledal „*rdousící efekt*“ nové regulace, naopak konstatoval naplnění cílů zákona odpovídající období IV. průmyslové revoluce.<sup>8</sup> S ohledem na návrh na zrušení zákona posuzoval Ústavní soud také synergický efekt mezi evidencí tržeb a kontrolním hlášením; synergie nebyla shledána a *rdousící efekt* (o „*rdousícím efektu*“ se hovoří tehdy, když zákonodárcem zvolené řešení vytváří bariéru výkonu garantovaného základního práva výkonu podnikání) nenastal.<sup>9</sup>

Ústavní soud ve svém nálezu zkoumal rozpor evidence tržeb s ochranou soukromí, přičemž aplikoval test proporcionality, neboť právo na soukromí patří mezi základní práva. Obecně konstatoval, že „*evidence tržeb není souborem opatření, jež by výrazně rozšiřovala rozsah poskytovaných údajů týkajících se autonomní sféry daňového subjektu nebo 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. ... Při obchodním vztahu, na něž evidence vzhledem k povaze tržby dopadá, jak subjekt, jenž službu nebo zboží nabízí, tak subjekt, jenž ji (ho) kupuje, vědí, v jakém rozsahu budou údaje správci daně poskytnuty.*“<sup>10</sup> Konkrétně se pak soud věnoval karetním transakcím, které podle jeho názoru v testu proporcionality neobstály. „*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. ... Z těchto důvodů Ústavní soud přistoupil ke zrušení § 5 písm. b) zákona o evidenci tržeb, neboť tržby plynoucí z bezhotovostních převodů ... jsou obecně poměrně dobře*

<sup>6</sup> Právní věta I a body 63 a 64 sp. zn. Pl. ÚS 26/16, op. cit. Podrobněji BOHÁČ, R. Evidence tržeb v České republice s ohledem na rozhodnutí Ústavního soudu. *Dny práva 2017*. Brno: Masarykova univerzita, 2018. V tisku.

<sup>7</sup> Bod 67 sp. zn. Pl. ÚS 26/16, op. cit.

<sup>8</sup> Body 65-80 ibid.

<sup>9</sup> Body 81-82 ibid

<sup>10</sup> Bod 93 ibid.

dohledatelné a není tedy dostatečně silný a legitimní zájem státu na jejich plošné evidenci.<sup>11</sup> Obdobně po provedení testu proporcionality dospěl soud „k závěru, že stanoví-li § 20 odst. 1 písm. b) a odst. 2 zákona o evidenci tržeb povinnost uvádět na účtenkách daňové identifikační číslo poplatníka, které v případě, jde-li se o fyzickou osobu, obsahuje jeho rodné číslo, pak takové řešení 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.“<sup>12</sup>

Dalším okruhem, kterým se zabýval Ústavní soud, byla výhrada zákona pro ukládání daňových povinností, jinými slovy, oprávnění vlády vydávat nařízení a stanovit tržby ve zjednodušeném režimu, tržby vyloučené z evidence tržeb a dočasně vyloučené tržby. Soud zrušil tato oprávnění vlády v rámci § 10 odst. 2, § 12 odst. 4 a § 37 odst. 3 zákona o evidenci tržeb, vč. již vydaného nařízení vlády č. 376/2017 Sb., o vyloučení některých tržeb z evidence tržeb, když konstatoval, že „sám zákonodárce musí dostatečně určit - racionálně a předvídatelně - eventuální možnosti vynětí daňového subjektu z evidence tržeb, a to tak, aby ústavně postulované rovnosti v právech dostál.“<sup>13</sup> V souvislosti se zrušením zmocnění vlády zrušil Ústavní soud také náběh třetí a čtvrté fáze evidence tržeb, které měly být spuštěny od 1. března 2018, resp. 1. června 2018.<sup>14</sup> Soud konstatoval, že „zvolené řešení pro 3. a 4. fázi zavádění nové evidence bylo přijato bez všestranného zvážení všech možných dopadů na zbývající část povinných subjektů ... Ústavní soud respektuje skutečnost, že zákonodárce nemůže dohlédnout všude a předvídat vše, nicméně 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.“<sup>15</sup>

O skutečnosti, že rozhodnutí Pléna Ústavního soudu nebylo jednoznačné, svědčí množství odlišných stanovisek jednotlivých soudců. Soudkyně Tomková shodně se soudcem Fialou namítají, že soud nemá kompetenci rušit náběh třetí a čtvrté fáze elektronické evidence tržeb, neboť takový návrh ze strany navrhovatelů nepadl a ke zrušení tak došlo bez patřičné opory v posuzovaném návrhu.<sup>16</sup> Josef Fiala jako soudce zpravodaj dokonce uvádí, že „Ústavní soud většinovým rozhodnutím odsunout náběh 3. a 4. fáze zavádění elektronické evidence tržeb ... vytvořil ústavně neakceptovatelnou nerovnost mezi množinou podnikatelů poskytujících ubytovací a stravovací služby a provozujících velkoobchod a maloobchod, na straně jedné, a množinou zbývajících podnikatelů, pro které byla stanovena povinnost vést elektronickou evidenci tržeb od 1. 3. 2018, resp. 1. 6. 2018 (např. advokátů, lékařů, zemědělců, řemeslníků atd.), na straně druhé.“<sup>17</sup> Soudce David naopak s výrokem souhlasí, ale domnívá se, že místo testu rozumnosti měl být použit test proporcionality, aby zákonodárce i exekutiva „jak, či lépe řečeno v jakém rámci postupovat při dalších regulačních krocích, jež budou dříve či později nevyhnutelně následovat“.<sup>18</sup>

Nejobsáhlejší *votum separatum* přidali soudci Šimíček, Jirsa, Lichovník, Šimáčková a Uhlíř,<sup>19</sup> kteří využili pasáž z publikace Lynna a Jaye „Jistě, pane premiére“ o červeném knoflíku, kterým se spustí jaderné síly. Evidenci tržeb považují za poslední kapku, po které pomyslný pohár přeteče, a proto se domnívají, že zákon o evidenci tržeb měl být zrušen jako celek. Z jejich argumentace považují za stěžejní tyto části: „Máme totiž za to, že ne vždy je daňová disciplína tou největší hodnotou (legitimním cílem). Někdy by zájem na ní měl poněkud ustoupit tomu, aby byla zachována

<sup>11</sup> Bod 96 ibid.

<sup>12</sup> Bod 101 ibid.

<sup>13</sup> Bod 112 ibid.

<sup>14</sup> Bod 113 ibid.

<sup>15</sup> Bod 116 ibid.

<sup>16</sup> Odlišná stanoviska soudkyně Milady Tomkové k části výroku I. nálezu sp.zn. Pl. ÚS 26/16 a jeho odůvodnění a soudce Josefa Fialy k nálezu ve věci sp. zn. Pl. ÚS 26/16.

<sup>17</sup> Odlišné stanovisko soudce Josefa Fialy, op. cit.

<sup>18</sup> Odlišné stanovisko soudce Ludvíka Davida k nálezu pléna Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 26/16.

<sup>19</sup> Odlišné stanovisko Vojtěcha Šimíčka, Jaromíra Jirsy, Tomáše Lichovníka, Kateřiny Šimáčkové a Davida Uhlíře proti výroku IV. ("Ve zbývajících částech se návrh zamítá.") nálezu sp. zn. Pl. ÚS 26/16.

*silná vrstva aktivních, tvořivých, sebevědomých a odvážných lidí, kteří v podnikání riskují svou existencí, místo aby se nechali zaměstnat. A těmito lidem, především těm drobnějším mezi nimi, tedy lidem s obratem (což není totéž co zisk) např. v jednotkách milionů korun ročně, 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). Ekonomika totiž bude robustní a přežije těžké časy lépe právě tehdy, bude-li v ní dostatečná diverzita a soběstačná, na pomoci ze společného nezávislá podnikatelská vrstva zůstane i v "okrajových" oblastech (hospody a jiné provozovny v malých obcích, malí samostatní živnostníci, podnikající důchodci, studenti atd.). Pro řadu právě těchto lidí je však EET tou příslovečnou "poslední kapkou", která je vyžene z podnikání, případně je nažene do "šedé ekonomiky", což uvolní cestu jejich velkým konkurentům směrem ke korporativnímu, velkopodnikatelskému a dotačnímu státu. Vzniká tak malá hyperbohatá elita, a dále pak jen hůře či lépe placení zaměstnanci. Můžeme se tak dostat do rozporu s materiální podstatou demokracie - ta je totiž možná jen ve společnosti tvořené z podstatné části vrstvou skutečně svobodných, nezávislých lidí.<sup>20</sup> Ve svém odlišném stanovisku podobně jako soudce David zdůrazňují nutnost provedení testu proporcionality: „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. Optika jeho přezkumu by totiž měla být opačná: nikoliv setrvat na konstatování, že další regulace a omezení ještě existují, protože konečniců možná přinese více peněz na vybraných daních, nýbrž zda je skutečně nezbytná. Jinak řečeno, v dané věci je ve hře nejen právo svobodně podnikat, nýbrž i práva základní (vlastnické, ochrana soukromí), takže Ústavní soud měl namísto testu rozumnosti důsledně aplikovat test proporcionality. A poté "zmáčknout knoflík", a to i vůči prvním dvěma fázím zavádění EET.“<sup>21</sup>*

### 3 ANALÝZA ZÁKONNÉHO TEXTU

Zákon o evidenci tržeb upravuje práva, povinnosti a postupy uplatňované při evidenci tržeb a postupy s nimi související.<sup>22</sup> Není smyslem ani účelem tohoto textu analyzovat veškerá ustanovení zákona o evidenci tržeb, ale zaměřit se (někdy) v širších souvislostech na ustanovení zákona napadená skupinou poslanců u Ústavního soudu. Přestože byla některá ustanovení zákona nakonec zrušená, pro jednotnost je další pasáž psána v přítomném čase, tj. ve znění ke dni nabytí účinnosti zákona.

Subjektem evidence tržeb je poplatník obou důchodových daní, tj. daně z příjmů fyzických osob a daně z příjmů právnických osob. Předmětem evidence tržeb jsou evidované tržby poplatníka.<sup>23</sup> Evidovanou tržbou je platba, která splňuje formální náležitosti pro evidovanou tržbu a která současně zakládá rozhodný příjem. Komentář k zákonu o evidenci tržeb označuje tyto podmínky jako formální a materiální rozsah evidence tržeb.<sup>24</sup> Formální náležitosti pro evidovanou tržbu splňuje platba, která je uskutečněna v hotovosti, bezhotovostním převodem, šekem, směnkou, v jiných formách s obdobným charakterem nebo započtením kauce nebo obdobné jistoty složené některým z těchto způsobů platby.<sup>25</sup> Materiální rozsah evidence tržeb je vymezen rozhodným příjmem. U poplatníka daně z příjmů fyzických osob se rozhodným příjmem rozumí příjem ze samostatné činnosti, která je podnikáním (s výjimkou příjmů, které nejsou předmětem daně nebo podléhají srážkové dani, nebo které jsou z hlediska obvykle přijímaných tržeb ojedinelé). U

<sup>20</sup> Bod II ibid.

<sup>21</sup> Bod V ibid.

<sup>22</sup> § 1 zákona o evidenci tržeb. Podrobněji viz např. RADVAN, M., KAPPEL, J. Electronic Revenue Registry in the Czech Republic. *LeXonomica - Revija za pravo in ekonomijo / Journal of Law and Economics*, vol. 7, no. 2. S. 139-159. ISSN 1855-7147. doi:10.18690/18557147.7.2.139-159(2015).

<sup>23</sup> § 3 zákona o evidenci tržeb.

<sup>24</sup> HRABĚTOVÁ, D., KOUBA, S., PATZENHAUER, M. *Zákon o evidenci tržeb. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-461-4. S. 9.

<sup>25</sup> § 5 zákona o evidenci tržeb.

poplatníka daně z příjmů právnických osob je rozhodný příjem z činnosti, která je podnikáním (opět s výše uvedenými výjimkami pro fyzické osoby a s výjimkou příjmů podléhajících dani ze samostatného základu daně).<sup>26</sup>

Bezhotovostní převod peněžních prostředků, k němuž dává příkaz plátce prostřednictvím příjemce, kterým je poplatník, který má tržbu evidovat,<sup>27</sup> přímo souvisí s ustanovením zákona, podle něhož uskutečněním evidované tržby je jednak přijetí evidované tržby, jednak vydání příkazu k jejímu provedení, pokud byl tento příkaz vydán dříve.<sup>28</sup> To se týká plateb kartou jak na platebním terminálu, tak na internetu: „*okamžik, kdy poplatník musí správci daně odeslat údaje o evidované tržbě, předchází okamžiku, kdy se takto evidovaná tržba dostane do jeho dispozice. Mezi zákazníka a poplatníka tak vstupuje zprostředkovatel, jenž příkaz zákazníka k provedení tržby (tedy k zaplacení) uskutečňuje.*“<sup>29</sup>

Zákon o evidenci tržeb upravuje mj. náležitosti datových zpráv pro správce daně a náležitosti účtenek. Poplatník je na účtence povinen uvádět fiskální identifikační kód, své daňové identifikační číslo, označení provozovny, ve které je tržba uskutečněna, označení pokladního zařízení, na kterém je tržba evidována, pořadové číslo účtenky, datum a čas přijetí tržby nebo vystavení účtenky, pokud je vystavena dříve, celkovou částku tržby, bezpečnostní kód poplatníka a údaj, zda je tržba evidována v běžném nebo zjednodušeném režimu.<sup>30</sup> Daňové identifikační číslo obsahuje kód „CZ“ a kmenovou část, kterou tvoří obecný identifikátor (u fyzické osoby její rodné číslo, u právnické osoby její identifikační číslo).<sup>31</sup>

Vláda je zmocněna stanovit svým nařízením tržby ve zjednodušeném režimu,<sup>32</sup> tržby vyloučené z evidence tržeb<sup>33</sup> a dočasně vyloučené příjmy.<sup>34</sup> Vláda zmocnění využila vydáním nařízení vlády č. 376/2017 Sb., o vyloučení některých tržeb z evidence tržeb podle § 12 odst. 4 a § 37 odst. 3 zákona o evidenci tržeb, když vyloučila z evidence tržeb tržby u těžce zrakově postižených osob a dočasně vyloučila z evidence tržeb tržby z prodeje sladkovodních ryb v období od 14. do 24. prosince.<sup>35</sup>

Zákon o evidenci tržeb předpokládá několikafázové zavádění povinnosti evidovat tržby. První fáze (od 1. prosince 2016) se vztahuje na tržby při poskytování ubytovacích a stravovacích služeb, druhá fáze (od 1. března 2017) na tržby ve velkoobchodu a maloobchodu. Ve třetí fázi měly být (od 1. března 2018) evidovány již všechny tržby s výjimkou určitých tržeb z vybraných řemesel a výrobní činnosti.<sup>36</sup> Tato výjimka měla skončit čtvrtou fází (od 1. června 2018).

#### 4 SYNTÉZA POZNATKŮ A ZÁVĚR

Primárně považuji za rozumné, že samotná elektronická evidence tržeb nebyla Ústavním soudem shledána jako protiústavní. Zavedením evidence tržeb skutečně nebylo dotčeno ani právo podnikat, ani právo na ochranu vlastnictví, jak bylo dokázáno testem rozumnosti. Elektronická on-line forma evidence je vhodná, nikoliv nad rámec běžných okolností zatěžující a považuji ji za vhodný nástroj

<sup>26</sup> § 6 zákona o evidenci tržeb.

<sup>27</sup> Podle § 5 písm. b) zákona o evidenci tržeb, ve znění účinném do 28. února 2018.

<sup>28</sup> § 18 odst. 2 zákona o evidenci tržeb, ve znění účinném do 28. února 2018.

<sup>29</sup> Bod 102 sp. zn. Pl. ÚS 26/16, op. cit. Též viz HRABĚTOVÁ, 2016, op. cit. S. 71.

<sup>30</sup> § 20 odst. 1 zákona o evidenci tržeb, ve znění účinném do 28. února 2018.

<sup>31</sup> § 130 daňového řádu.

<sup>32</sup> § 10 odst. 2 zákona o evidenci tržeb, ve znění účinném do 31. prosince 2018: „... tržby, jejichž evidování běžným způsobem by znemožnilo nebo zásadně ztížilo plynulý a hospodárny výkon činnosti, ze které tyto tržby plynou.“

<sup>33</sup> § 12 odst. 4 zákona o evidenci tržeb, ve znění účinném do 31. prosince 2018: „... 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.“

<sup>34</sup> § 37 odst. 3 zákona o evidenci tržeb, ve znění účinném do 31. prosince 2018: „... tržby (, které) nejsou ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dočasně evidovanými tržbami.“

<sup>35</sup> Zrušeno Ústavním soudem uplynutím dne 31. prosince 2018.

<sup>36</sup> § 37 odst. 1 písm. c) zákona o evidenci tržeb, ve znění účinném do 28. února 2018.

pro efektivní výkon správy daní v 21. století. Stejně tak považuji za efektivní nástroj kontrolní hlášení a obdobně jako Ústavní soud se nedomnívám, že by synergický efekt mezi evidencí tržeb a kontrolním hlášením mohl vyvolat neúměrnou zátěž poplatníků daně. Vždyť obě povinnosti mohou při vhodném softwarovém řešení představovat naopak zjednodušení administrativní náročnosti jak na straně poplatníka, tak správce daně.<sup>37</sup>

Nemohu souhlasit s disentem soudce Davida, který uvádí, že „*kacířsky řečeno "šedá" infrastruktura existuje a neměli bychom se jí vzdávat rychleji, než je nezbytné.*“<sup>38</sup> S ohledem na charakter práva na podnikání jako tzv. hospodářského, sociálního a kulturního práva se nedomnívám, že by mělo být využito testu proporcionality; v opačném případě by to znamenalo narušení rozhodovací praxe Ústavního soudu nejen v případě práva na podnikání a vytvoření nové rozhodovací praxe.

*Votum separatum* pěti soudců (Šimíček, Jirsa, Lichovník, Šimáčková a Uhlíř) je pak z historického i obsahového hlediska zcela ojedinělé. Již citace z populární knihy a televizního seriálu naznačuje ambici, aby toto odlišné stanovisko bylo hojně citováno a také medializováno. Z obsahového hlediska nemohu souhlasit s tím, že ne vždy je daňová disciplína největší hodnotou a že by někdy zájem na ní měl poněkud ustoupit ve prospěch jiných aktivit. Jistě by měl stát podporovat podnikání a ulehčit související administrativu, ale je třeba mít na paměti i zásadu rovnosti. Zcela je opomíjena podstata a smysl daní jako příspěvku na chod věcí veřejných.<sup>39</sup> 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.<sup>40</sup>

*Votum separatum* skupiny soudců je podle mého názoru s výjimkou rozboru, proč měl být využit test proporcionality, příliš politické a posunuje Ústavní soud do role více než jen negativního zákonodárce. Není možné používat argumenty, že ad absurdum dodržování daňových (a dalších) povinností podnikatelů znamená odchod těch malých do „šedé ekonomiky“ a uvolnění cesty velkým konkurentům. Nelze paušalizovat, že „*jsou zákonem jako třída likvidováni zejména starší menší podnikatelé bez počítačových znalostí a online připojení*“ nebo že by evidence tržeb neumožňovala občanům v menších obcích scházet se, vést společenský život a zlepšovat kvalitu jejich života.<sup>41</sup> Nelze přeci klást jiné podmínky podnikatelům starším a mladším, z města či vesnice. Argumentace pro využití testu proporcionality je propracovaná<sup>42</sup> a není vyloučeno, že i na vybraná hospodářská, sociální a kulturní práva úzce spojená se základními právy<sup>43</sup> bude v budoucnu aplikován namísto testu rozumnosti. Takový vývoj by však zcela jistě znamenal významný odklon od stávající zavedené praxe. Přesto jsem nenašel v odlišném stanovisku argumentaci v rámci testu proporcionality, která by znamenala závěr, že by měl být zákon o evidenci tržeb zrušen.

Z hlediska posuzování ochrany soukromí souhlasím s Ústavním soudem s obecným závěrem, že ústavní práva evidencí tržeb dotčena nejsou, byť bych ocenil pregnantnější analýzu pozitiv nad

<sup>37</sup> Srov. Boháč, 2018, op. cit.

<sup>38</sup> Odlišné stanovisko soudce Ludvíka Davida, op. cit.

<sup>39</sup> K tomu blíže BOHÁČ, R. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5.

<sup>40</sup> Srov. Boháč, 2018, op. cit.

<sup>41</sup> Bod IV odlišného stanoviska Vojtěcha Šimíčka..., op. cit.

<sup>42</sup> Bod III odlišného stanoviska Vojtěcha Šimíčka..., op. cit.

<sup>43</sup> Nicméně samy soudy svými rozhodnutími poněkud nešťastně přibližují např. výkon živnostenského podnikání, svobodného povolání a zaměstnání. Viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54. K tomu blíže RADVAN, M., NECKÁŘ, J. Taxation of professional team sport athletes in the Czech Republic. *Public Governance, Administration and Finances Law Review in the European Union and Central and Eastern Europe*, vol. 1, no. 1. S. 40-46. ISSN 2498-6275. RADVAN, M. Sportovci v kolektivních sportech. In RADVAN, M. a kol. *Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře*. Brno: Masarykova univerzita, 2014. S. 60-70. ISBN 978-80-210-7702-7. RADVAN, M. Lafatova daňová klička by neměla být přípustná. *Česká pozice - Lidové noviny* [online]. [cit. 23. 7. 2018]. Dostupné z: [http://ceskapozice.lidovky.cz/lafatova-danova-klicka-by-nemela-byt-pripustna-fqt-tema.aspx?c=A170808\\_002610\\_pozice-tema\\_lube](http://ceskapozice.lidovky.cz/lafatova-danova-klicka-by-nemela-byt-pripustna-fqt-tema.aspx?c=A170808_002610_pozice-tema_lube).

negativy (třetí krok testu proporcionality). V otázce bezhotovostních plateb spatřuji jistou rozpolcenost v argumentaci. Soud sice říká, že „*sama evidence bezhotovostních převodů ... jistě přispívá k naplnění cílů zákona o evidenci tržeb*“ a že „*zahrnutí tohoto typu plateb do systému jednotné evidence lze považovat za efektivní*“, ale následně konstatuje, že „*jednotná evidence plateb prováděných bezhotovostním převodem ... neobstojí ... ve třetím kroku testu proporcionality, neboť negativní důsledky evidence v tomto dílčím aspektu převáží pozitivita*“.<sup>44</sup> Soud posuzuje zejména dohledatelnost plateb a uvádí, že „*tržby plynoucí z bezhotovostních převodů ... jsou obecně poměrně dobře dohledatelné a není tedy dostatečně silný a legitimní zájem státu na jejich plošné evidenci*“. Osobně si nejsem jist uváženou snadnou dohledatelností s odkazem na § 57 daňového řádu: jak uvádí Boháč, podle údajů České bankovní asociace v roce 2015 byla platební karta jako platební prostředek použita celkem 581 milionkrát.<sup>45</sup> Získat komplexní informace o uskutečněných karetních transakcích u konkrétního poplatníka podle § 57 daňového řádu je administrativně náročné, ne-li nemožné, neboť údaje se poskytují na vyžádání správce daně a s ohledem na mnohost poskytovatelů a různorodost platebních karet nestačí jediný dotaz. Bylo by mnohem efektivnější, kdyby správce daně měl informace dostupné z vlastní databáze. Souhlasím s Boháčem, že soud měl již ve druhém kroku testu proporcionality zvažovat, jaké řešení je při pluralitě možných (a stejně efektivních) řešení nejšetrnější k dotčenému základnímu právu. Následně v rámci třetího kroku by bylo patrné, že pozitivita takového postupu převyšují negativa. „*Ústavní soud svým rozhodnutím pouze nutí správce daně využívat administrativně náročný a neefektivní způsob jejich získávání, namísto jednoduchého a efektivního*“.<sup>46</sup>

Zcela souhlasím s tím, že Ústavní soud odmítl, aby byl poplatník – fyzická osoba povinen na účtence uvádět své daňové identifikační číslo. Rodné číslo je nepochybně osobním údajem.<sup>47</sup> Byť např. Boháč uvádí, že povinnost neuvádět na účtence rodné číslo způsobuje problémy zejména kvůli účtenkové loterii,<sup>48</sup> je evidentní, že v tomto případě již soudu došla trpělivost a vymezil se proti nadužívání rodného čísla. Bude na zákonodárci, aby se do budoucna zamyslel nad obecnou konstrukcí rodného čísla, a to i v souvislosti s využitím tohoto čísla pro konstrukci daňového identifikačního čísla.

Co se rušených oprávnění vlády vydávat nařízení a stanovit tržby ve zjednodušeném režimu, tržby vyloučené z evidence tržeb a dočasně vyloučené tržby týče, je třeba tato zmocnění rozdělit na dvě skupiny. Zatímco v případě tržeb ve zjednodušeném režimu a tržeb vyloučených z evidence tržeb byly stanoveny jisté (byť snad příliš obecné) podmínky a *de facto* byla stanovena povinnost taková nařízení vydat, u dočasně vyloučených tržeb měla vláda možnost úvahy o vydání nařízení a jakékoliv podmínky v zákonném textu absentují. Domnívám se, že v první skupině nebyl důvod zmocnění pro vládu rušit, nota bene takové přenášení kompetence z moci zákonodárné na moc výkonnou je časté, neboť je podstatou jakéhokoli zákonného zmocnění. Nezbytnou podmínkou je, aby nedošlo k porušení principu rovnosti a zákazu diskriminace.<sup>49</sup>

Z mého pohledu zcela nekonceptně a bez zjevných proklamovaných souvislostí se zmocněními vydat nařízení vlády zrušil Ústavní soud náběh třetí a čtvrté fáze evidence tržeb. Je třeba zdůraznit, že toto ani nebylo stěžovateli požadováno.<sup>50</sup> Tvzení, že „*zvolené řešení pro 3. a 4. fázi zavádění nové evidence bylo přijato bez všestranného zvážení všech možných dopadů*“<sup>51</sup> podpořené argumentem vydání nařízení vlády je slabé. Tvzení, že „*teprve po zavedení plošné regulace se*

<sup>44</sup> Bod 96 sp. zn. Pl. ÚS 26/16, op. cit.

<sup>45</sup> Boháč, 2018, op. cit.

<sup>46</sup> Boháč, 2018, op. cit.

<sup>47</sup> § 4 písm. a) zákona č. 101/2000 Sb., o ochraně osobních údajů a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

<sup>48</sup> Boháč, 2018, op. cit.

<sup>49</sup> Srov. Boháč, 2018, op. cit.

<sup>50</sup> Podrobněji viz Doslov Martina Škopa k vázanosti soudu návrhem níže a odlišná stanoviska Milady Tomkové a Josefa Fialy, op. cit.

<sup>51</sup> Bod 116 sp. zn. Pl. ÚS 26/16, op. cit.

začíná zvažovat, zda byla v takovém rozsahu nutná a žádoucí“<sup>52</sup> není ničím podloženo. Zákonodárce nepochybně zvážil, zda a kdy má evidence tržeb na poplatníky dopadnout, vždyť náběh evidence tržeb byl rozdělen do čtyř fází. Poplatníkům ve třetí a čtvrté fázi byla poskytnuta (na daňové právní předpisy) neobvykle dlouhá legisvakanační doba. Soudkyně Tomková správně ve svém odlišném stanovisku<sup>53</sup> uvádí, že Ústavní soud žádá po zákonodárci nemožné, když požaduje zohlednění všech možných dopadů zákona. Zákonodárce může vždy přistoupit k novelizaci právních předpisů, vyvstane-li praktická, ekonomická, sociální či třeba i politická potřeba.

Elektronická evidence tržeb je nepochybně dobrý nástroj plnící své cíle, jako jsou boj s daňovými úniky, eliminace nekalé soutěže, redukce šedé ekonomiky a efektivnější výběr daní. Podle dat Českého statistického úřadu se efekt evidence tržeb odrazil hned v několika statistikách. Např. ve druhém čtvrtletí roku 2017 stouply tržby v pohostinství v běžných cenách o téměř 24 procent, v prvním dokonce o 26 procent. V ubytování, stravování a pohostinství došlo v prvním pololetí roku 2017 k meziročnímu navýšení průměrné mzdy o 13,7 procenta, což je nejvyšší nárůst ze všech odvětví napříč českou ekonomikou. Počet zaměstnanců v pohostinství vzrostl na 89 000, což je v tomto oboru nejvíce za poslední roky. Podle dat ministerstva financí stoupl počet daňových subjektů v oblasti ubytování a pohostinství k listopadu 2017 o 959, přičemž 1 506 subjektů sice skončilo, ale větší počet se jich nově registroval. Negativem evidence tržeb může být skutečnost, že přestože klesla sazba daně z přidané hodnoty za stravovací služby z 21 na 15 procent, ceny ve stravovacích službách byly v říjnu 2017 podle Českého statistického úřadu o 7,2 procenta vyšší než před rokem, což znamená inflaci.<sup>54</sup>

Ústavní soud evidenci tržeb však mírně podkopnul nohy. Hypotéza, že nálezná Pléna Ústavního soudu ze dne 12. prosince 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16, cíle a prospěšnost evidence tržeb eliminoval, byla potvrzena. Jakkoliv je dobře, že evidence tržeb jako celek nebyla shledána jako protiústavní, především zrušení třetí a čtvrté fáze znamená nemožnost efektivní správy daní u velké skupiny poplatníků daně. Dochází k vytvoření nerovnosti mezi skupinami podnikatelů, kteří mají povinnost elektronicky evidovat tržby, a těmi, co takovou povinnost nemají.<sup>55</sup> Tvrdí-li Ústavní soud, že „jedním ze znaků právního státu je i předvídatelnost a právní jistota“,<sup>56</sup> pak konstatují, že je to právě Ústavní soud, který tato pravidla porušil a cca tři a půl měsíce před náběhem třetí fáze evidence tržeb poslední dvě fáze zrušil. Ostatně soud sám si i protirečí, když uvádí, že „by zrušení celého zákona o evidenci tržeb zasáhlo ústavně chráněné hodnoty předvídatelnosti práva a právní jistoty více než samotné vady v legislativním procesu.“<sup>57</sup>

Po zrušení části zákona o evidenci tržeb je třeba připravit novelu zákona, která by znamenala znovuzavedení povinnosti evidovat tržby pro všechny poplatníky daně tak, aby byla dodržena zásada rovnosti. V Poslanecké sněmovně bylo či aktuálně je projednáváno již šest souvisejících návrhů. První poslanecký návrh zákona požadoval, aby byla evidence tržeb zcela zrušena.<sup>58</sup> Byl zamítnut dne 23. ledna 2018. Druhý senátní návrh rozšiřoval výčet tržeb vyloučených z evidence o tržby poskytovatelů sociálních služeb, zdravotnických zařízení poskytujících ambulantní péči (s výjimkou zdravotnických zařízení poskytujících zdravotní péči v oborech klinická stomatologie,

<sup>52</sup> Bod 117 sp. zn. Pl. ÚS 26/16, op. cit.

<sup>53</sup> Odlišné stanovisko Milady Tomkové, op. cit.

<sup>54</sup> MILER, M. EET ztížila restauracím a hospodám podvody. Majitelé přiznávají více tržeb, náklady přenesli na zákazníky vyššími cenami. *Hospodářské noviny* [online]. [cit. 27. 7. 2018]. Dostupné z: <https://byznys.ihned.cz/c1-65975740-eet-ztizila-restauracim-a-hospodam-podvody-majitele-priznavaji-vicetrzeb-naklady-prenesli-na-zakazniky-vyssimi-cenami>.

<sup>55</sup> Srov. Odlišné stanovisko Josefa Filay, op. cit.: „Ústavní soud většinou rozhodnutím odsunout náběh 3. a 4. fáze zavádění elektronické evidence tržeb (veden údajným zájmem ochránit před jejími negativními důsledky zákonem nijak nevytvořenou, tj. vágní, skupinu "malých" příp. "středních" podnikatelů) vytvořil neakceptovatelnou nerovnost mezi množinou podnikatelů poskytujících ubytovací a stravovací služby a provozujících velkoobchod a maloobchod, na straně jedné, a množinou zbývajících podnikatelů, pro které byla stanovena povinnost vést elektronickou evidenci tržeb od 1. 3. 2018, resp. 1. 6. 2018 (např. advokátů, lékařů, zemědělců, řemeslníků atd.), na straně druhé.“

<sup>56</sup> Bod 118 sp. zn. Pl. ÚS 26/16, op. cit.

<sup>57</sup> Bod 121 sp. zn. Pl. ÚS 26/16, op. cit.

<sup>58</sup> POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 23. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *psp.cz* [online]. [cit. 26. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tisk.sqw?O=8&CT=23&CT1=0>.



ortodoncie, dentální hygienista, v zařízeních reprodukční medicíny a zařízeních lékařské péče) a zdravotnických zařízení poskytujících lůžkovou péči (s výjimkou zařízení lékařské péče).<sup>59</sup> Byl také zamítnut, a to 20. března 2018. Třetí, opět poslanecký návrh došel až do třetího čtení. Požadoval změnu ve vymezení subjektu evidence tržeb tak, aby jím byl pouze registrovaný plátcé daně z přidané hodnoty.<sup>60</sup> K zamítnutí došlo 13. června 2018. Ve stejný den pak vláda předložila Poslanecké sněmovně vlastní komplexní návrh novely zákona o evidenci tržeb.<sup>61</sup> Další dva poslanecké návrhy byly podány později. Jeden chce za subjekt evidence tržeb stanovit poplatníka daně z příjmů fyzických osob nebo daně z příjmů právnických osob, pokud je plátcem daně z přidané hodnoty;<sup>62</sup> druhý navrhuje zrušení evidence tržeb jako celku.<sup>63</sup>

Vládní návrh, který má asi jako jediný šanci projít, reaguje na výše analyzovanou judikaturu Ústavního soudu a dosavadní praktické poznatky správců daně a ministerstva financí. Byl široce diskutován a považují jej obecně za zdařilý. Účinnost novely je předpokládána od prvního dne třetího kalendářního měsíce následujícího po dni nabytí účinnosti zákona, bez ohledu na to, z jaké činnosti budou tržby pocházet. Evidence tržeb tak dopadne na všechny poplatníky daně ve stejném čase a odpadnou jednotlivé fáze náběhu evidence tržeb.<sup>64</sup>

Z obsahového hlediska novela navrhuje např. zúžit okruh evidovaných tržeb pouze na tržby uskutečněné na území České republiky z důvodu efektivní kontroly a férové soutěže se zahraničními subjekty. S ohledem na komplexnost formálních náležitostí pro evidovanou tržbu po zrušení povinnosti evidování bezhotovostních plateb byly doplněny tržby uskutečněné prostřednictvím multisport karet a předplacených karet. Byla upravena pravidla pro nepřímé zastoupení a pro pověření k evidování tržeb. Rozšiřuje se výčet tržeb vyloučených z evidence (tržby z telekomunikačních služeb – nabití kreditu a čerpání nabitého kreditu, z hazardu, z letecké dopravy, pro nevidomé a hluchoslepé). Upravují se pravidla pro oznamování provozoven, již dále nemusí být součástí účtenky DIČ obsahující rodné číslo.<sup>65</sup>

Nově se zavádí evidence tržeb ve zvláštním režimu pro právnické osoby – poskytovatele zdravotnických služeb a pro „malé“ subjekty (tzv. papírová evidence tržeb s využitím bloku účtenek). Malým subjektem se přitom rozumí fyzická osoba – neplátcé daně z přidané hodnoty, s maximálně dvěma zaměstnanci, s výší příjmů nepřesahujících za dvanáct bezprostředně předcházejících kalendářních měsíců 200 000 Kč a s předpokládanými budoucími příjmy ve dvanácti bezprostředně následujících kalendářních měsících nepřesahujícími 200 000 Kč. Papírová evidence bude možná na základě povolení správce daně vydaného na žádost poplatníka daně. Takový poplatník by měl mít povinnost vystavit účtenku z bloku účtenek a za každé čtvrtletí podat správci daně oznámení o tržbách.<sup>66</sup>

Předpokládám, že k tomuto bodu bude mezi zákonodárci probíhat největší diskuze a výsledkem bude kompromis, kterým se roční limit příjmů pro papírovou evidenci zvýší minimálně na 500 000 Kč. Jsem obecně odpůrcem jakéhokoliv limitu a domnívám se, že bude jen velmi obtížné predikovat budoucí vývoj příjmů. Také historické prokazování výše příjmů nebude přesné, neboť správce daně v mnoha případech nemá exaktní znalost o jejich výši a bude odkázán na tvrzení poplatníka (byť třeba přímo v daňovém přiznání). Vytrácí se tak nejjeden z cílů evidence tržeb, a to

---

<sup>59</sup> POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 31. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *psp.cz* [online]. [cit. 26. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=31&CT1=0>.

<sup>60</sup> POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 41. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *psp.cz* [online]. [cit. 26. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=41&CT1=0>.

<sup>61</sup> POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 205. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *psp.cz* [online]. [cit. 26. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=205&CT1=0>.

<sup>62</sup> POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 222. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *psp.cz* [online]. [cit. 3. 8. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=222&CT1=0>.

<sup>63</sup> POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 243. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *psp.cz* [online]. [cit. 3. 8. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=243&CT1=0>.

<sup>64</sup> POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 205, 2018, op. cit.

<sup>65</sup> Ibid.

<sup>66</sup> Ibid.

konkrétní zjištění výše příjmů, eliminace daňových úniků, eliminace nekalé soutěže, redukce šedé ekonomiky a efektivnější výběr daní.

### Doslov k vázanosti soudu návrhem – Martin Škop

Vázanost Ústavního soudu návrhem, resp. petitem je reflektována v odlišném stanovisku Milady Tomkové a Josefa Fialy k rozebíranému nálezu. Jak Ústavní soud opakovaně uvádí, je vázán rozsahem petitu a nikoli argumentací obsaženou v odůvodnění ústavní stížnosti. Nicméně, i argumentace má svůj význam, neboť ústavní stížnost by měla obsahovat alespoň nějakou relevantní argumentaci podporující či odůvodňující návrh. Tento závěr plyne i z ustanovení § 34 odst. 1 zákona č. 183/1992 Sb., o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů. Zamysleme se nyní nad tím, zda je Ústavní soud vázán pouze rozsahem petitu, nebo je omezen i jeho zněním. V té souvislosti můžeme ponechat stranou argumentaci, že návrh by měl být řádně odůvodněn, neboť tomu se srozumitelně věnuje zmiňované odlišné stanovisko.

K vázanosti **rozsahem** návrhu (ústavní stížnosti) Ústavní soud disponuje poměrně bohatou judikaturou. Již v často zmiňovaném usnesení Pléna Ústavního soudu ze dne 21. 7. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 16/94 se uvádí, že Ústavní soud je „*ve svém rozhodování rozsahem a obsahem podaného návrhu vázán a ve svém rozhodnutí z jeho hranic (ultra petitum) vykročit nemůže; stejně tak nemůže do posuzovaného textu zákona zasáhnout jinak než zrušujícím výrokem, takže jakákoliv úprava návrhového žádání zásahem Ústavního soudu je vyloučena.*“ Připomeňme také, že již v tomto usnesení se zmiňuje „ustálený názor Ústavního soudu“ v této věci. To, že nelze vykročit mimo rozsah, se uvádí také například v nálezu Pléna Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 69/06, nálezu Pléna Ústavního soudu ze dne 6. 2. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 38/06, nálezu Pléna Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03, nálezu Pléna Ústavního soudu ze dne 16. 10. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 5/01 (v něm se uvádí, že Ústavní soud je vázán petitem, který nelze překročit), nálezu Pléna Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 15/01 (i zde se zmiňuje, že Ústavní soud nemůže překročit hranice), či nálezu Pléna Ústavního soudu ze dne 11. 10. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 5/16. Výjimky představují korekce technického charakteru (např. nález Pléna Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02, či již výše zmíněné nálezy sp. zn. Pl. ÚS 69/06 a sp. zn. Pl. ÚS 38/06)). Další výjimku představuje situace, kdy v důsledku zrušených ustanovení ztrácí jiná ustanovení význam či důvod své normativní existence (viz např. nález Pléna Ústavního soudu ze dne 12. 7. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 3/94). V těchto případech Ústavní soud pouze deklarativně konstatuje zánik, aniž by příslušná ustanovení (či právní předpisy) derogoval. Tyto případy (technická korekce návrhu a konsekventní derogace) jsou následkem působení základních pravidel konstrukce právního řádu.

Připomeňme si, že ve shora citovaných nálezech (jakož i v dalších srovnatelných nálezech) se hovoří o „rozsahu“ návrhu, který není možné překročit. A všimněme si také, že argumentace Ústavního soudu je v těchto bodech spíše méně rozsáhlá, otevírající více otázek, než zodpovídá. Jak je to však v případě nastalém nálezem sp. zn. Pl. ÚS 26/16, tedy že navrhovatel navrhne zrušení celého právního předpisu (v tomto případě zákona), alternativně jeho určité části, a Ústavní soud zruší části jiné. Pokud se přidržíme jazykového výkladu výše zmíněné judikatury Ústavního soudu, pak dospějeme k závěru, že tento postup je správný, neboť pokud někdo navrhne zrušení celého zákona, lze zrušit jen jeho část: v takovém případě Ústavní soud vykonává svou pravomoc stále v mezích návrhu.<sup>67</sup> K podobnému závěru dospějeme i použitím argumentu *a maiori ad minus* (je-li návrh rozsáhlejší, lze rozhodnout i méně rozsáhle).

S těmito argumenty bychom si však neměli vystačit. V úvahu totiž musíme vzít i princip dělby moci. Derogačními nálezy Ústavní soud zasahuje do moci zákonodárné. Tato extenze moci soudní

---

<sup>67</sup> K podobnému závěru dospívá i Vojtěch Šimíček. ŠIMÍČEK, V. Je Ústavní soud vázán podaným návrhem? *Bulletin advokacie*, č. 9/1998. S. 26. ISSN 1210-6348.

je aprobována ústavně a představuje jeden z prvků demokratického právního státu. Na druhou stranu je však nezbytné, aby Ústavní soud svou pravomoc v tomto ohledu realizoval restriktivně a minimalizoval tak své zásahy do moci zákonodárné. To se mimo jiné projevuje tím, že má pravomoc pouze rušit právní předpisy (či zákony) a pouze na návrh a nikoli z vlastního uvážení (*ex officio*). V souladu s tímto přístupem by tak neměl být vázán pouze rozsahem, ale přímo zněním petitu. To zejména v těch případech, kdy je tento petit formulován alternativně (generální zrušení, nebo zrušení části). Ústavní soud by v takových případech neměl postupovat tak, že si vybere část z generální části petitu a rozhodne o zrušení části právního předpisu, jejíž zrušení nebyla výslovně navržena. Bez ohledu na to, že je součástí generálního návrhu na zrušení celého právního předpisu, protože v opačném případě by došlo k výraznému narušení nezbytného předpokladu, tj. existence návrhu.

Ústavní soud sám svou rozhodovací činností limitoval své zásahy do legislativy, aby nedocházelo k příliš extenzivním zásahům do zákonodárné činnosti. To je nepřímě uvedeno např. v nálezu Pléna Ústavního soudu ze dne 14. 7. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 23/04 nebo výslovně v bodě 53 nálezu Pléna Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 21/14. Použijeme-li výkladovou techniku *ad absurdum*, mohli bychom dospět k závěru, že jako úspěšná se může jevit strategie, kdy petent navrhne zrušení celého zákona, případně „jeho částí či částí“, aniž by tyto části (část) výslovně specifikoval.<sup>68</sup> K takovému závěru by postup aprobovaný nálezem sp. zn. Pl. ÚS 26/16 mohl směřovat. To závěr je však v rozporu s principem dělby moci, neboť tím získává Ústavní soud širokou pravomoc zasahovat do legislativního procesu (legislativy), takřka bez návrhu, či s velmi obecně formulovaným petitem. Takto obecně však abstraktní kontrola ústavnosti v Ústavě České republiky konstruována není. Otevíral by se tím také prostor pro svévoli, což je zcela jistě v rozporu s povinností státu řídit se vlastními pravidly (viz např. nálezy Ústavního soudu ze dne 12. 8. 2009, sp. zn. I. ÚS 385/07), neboť takovou pravomoc zákon ani Ústava Ústavnímu soudu nesvěřuje.

Lze také konstatovat, že i v případě Ústavního soudu se jedná o orgán veřejné moci, tedy o subjekt, jehož pravomoci by měly být vykládány restriktivně, tj. tak, aby nedocházelo k jejich nepřipustnému rozšiřování<sup>69</sup> mimo pravomoc výslovně upravenou zákonem. V judikatuře Ústavního soudu se tento předpoklad objevuje jako princip enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí (zásahů), či zásada zákonné licence a je relevantní pro všechny výkon veřejné moci (viz usnesení Pléna Ústavního soudu ze dne 13. 6. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 29/16). I s ohledem na tento princip lze konstatovat, že široce chápaná doktrína vázanosti Ústavního soudu rozsahem petitu by měla být aplikována restriktivně. Použití jazykového výkladu bez přihlédnutí k systematickému uspořádání orgánů veřejné moci nemůže aprobovat situaci, ve které si Ústavní soud vybere pouze část zákona, který má být dle návrhu zrušen jako celek. Nadneseně řečeno, Ústavní soud totiž v tu chvíli již právo tvoří,<sup>70</sup> a neomezuje svou pravomoc čistě na derogaci. Extenze soudní moci do moci zákonodárné by v takovém případě byla příliš velká s nejasně danými mezemi.

Přestože na základě čistě jazykového výkladu judikatury Ústavního soudu, případně doplněnou technikou *a maiori ad minus*, můžeme dospět k závěru, že Ústavní soud je v případě abstraktní kontroly ústavnosti vázán pouze rozsahem petitu, a mohl tedy nálezem sp. zn. Pl. ÚS 26/16 zrušit i ty části zákona, jejichž zrušení nebylo výslovně navrženo, není tento závěr správný. Ústavní soud v tomto nálezu nenabízí dostatek argumentů odůvodňujících tento postup. Při zohlednění systematiky práva, principu dělby moci, a omezenosti veřejné moci, bychom naopak měli trvat na

---

<sup>68</sup> Doslovně tedy napíše, že navrhuje zrušení „zákona XY, nebo jeho částí.“ Nic jiného v petitu obsaženo nebude. Tento návrh není neurčitý, byť působí poněkud absurdně.

<sup>69</sup> Bez ohledu na argumentaci v nálezu Pléna Ústavního soudu ze dne 10. 9. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 27/09.

<sup>70</sup> Chápejme to skutečně nadneseně – zrušením toho správného slova mlže dojít ke změně, a ne jen ke zrušení. Odlišení čistého zrušení a kreativní změny je však obtížné a asi nelze stanovit jasné hranice, které by – v určitých případech – nevyvolávaly spory. Každopádně, i vzhledem k této skutečnosti, je nutné jakoukoli pravomoc aplikovat restriktivně.

tom, že Ústavní soud nemůže kreativně vyjímat z návrhu pouze určité části, jejichž derogace nebyla výslovně navržena. Doplňme také, že takové omezení nijak nepoškozuje navrhovatele na jejich právech, neboť jim možnost podat návrh na zrušení jiných částí příslušného zákona stále zůstává.

### Použitá literatura:

1. BOHÁČ, R. *Daňové příjmy veřejných rozpočtů*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-045-5.
2. BOHÁČ, R. Evidence tržeb v České republice s ohledem na rozhodnutí Ústavního soudu. *Dny práva 2017*. Brno: Masarykova univerzita, 2018. V tisku.
3. HRABĚTOVÁ, D., KOUBA, S., PATZENHAUER, M. *Zákon o evidenci tržeb. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2016. ISBN 978-80-7552-461-4.
4. LÉKO, K. Zrušení části EET jako „zákon roku“. *Lidové noviny*, 30. dubna 2018. S. 14.
5. MILER, M. EET ztížila restauracím a hospodám podvody. Majitelé přiznávají více tržeb, náklady přenesli na zákazníky vyššími cenami. *Hospodářské noviny* [online]. [cit. 27. 7. 2018]. Dostupné z: <https://byznys.ihned.cz/c1-65975740-eet-ztizila-restauracim-a-hospodam-podvody-majitele-priznavaji-vice-trzeb-naklady-prenesli-na-zakazniky-vyssimi-cenami>.
6. MINISTERSTVO FINANCÍ. Závěrečná zpráva hodnocení dopadů regulace. Praha: Ministerstvo financí, 2015. *psp.cz* [online]. [cit. 23. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=7&CT=513&CT1=0>.
7. POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 23. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *psp.cz* [online]. [cit. 26. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=23&CT1=0>.
8. POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 31. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *psp.cz* [online]. [cit. 26. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=31&CT1=0>.
9. POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 41. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *psp.cz* [online]. [cit. 26. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=41&CT1=0>.
10. POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 205. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *psp.cz* [online]. [cit. 26. 7. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=205&CT1=0>.
11. POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 222. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *psp.cz* [online]. [cit. 3. 8. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=222&CT1=0>.
12. POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR. Sněmovní tisk 243. Praha: Poslanecká sněmovna PČR, 2018. *psp.cz* [online]. [cit. 3. 8. 2018]. Dostupné z: <http://www.psp.cz/sqw/text/tiskt.sqw?O=8&CT=243&CT1=0>.
13. RADVAN, M. Lafatova daňová klička by neměla být přípustná. *Česká pozice - Lidové noviny* [online]. [cit. 23. 7. 2018]. Dostupné z: [http://ceskapozice.lidovky.cz/lafatova-danova-klicka-by-nemela-byt-pripustna-fqt-/tema.aspx?c=A170808\\_002610\\_pozice-tema\\_lube](http://ceskapozice.lidovky.cz/lafatova-danova-klicka-by-nemela-byt-pripustna-fqt-/tema.aspx?c=A170808_002610_pozice-tema_lube).

14. RADVAN, M. Sportovci v kolektivních sportech. In RADVAN, M. a kol. *Vybrané aspekty přímých daní a jejich interpretace a aplikace v judikatuře*. Brno: Masarykova univerzita, 2014. S. 60-70. ISBN 978-80-210-7702-7.
15. RADVAN, M., KAPPEL, J. Electronic Revenue Registry in the Czech Republic. *LeXonomica - Revija za pravo in ekonomijo / Journal of Law and Economics*, vol. 7, no. 2. S. 139-159. ISSN 1855-7147. doi:10.18690/18557147.7.2.139-159(2015).
16. RADVAN, M., NECKÁŘ, J. Taxation of professional team sport athletes in the Czech Republic. *Public Governance, Administration and Finances Law Review in the European Union and Central and Eastern Europe*, vol. 1, no. 1. S. 40-46. ISSN 2498-6275.
17. ŠIMÍČEK, V. Je Ústavní soud vázán podaným návrhem? *Bulletin advokacie*, č. 9/1998. S. 26. ISSN 1210-6348.
18. Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 16. 10. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 5/01.
19. Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 15/01.
20. Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02.
21. Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 18. 8. 2004, sp. zn. Pl. ÚS 7/03.
22. Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 14. 7. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 23/04.
23. Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 6. 2. 2007, sp. zn. Pl. ÚS 38/06.
24. Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 69/06.
25. Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 10. 9. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 27/09.
26. Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 30. 6. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 21/14.
27. Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 11. 10. 2016, sp. zn. Pl. ÚS 5/16.
28. Nález Pléna Ústavního soudu ze dne 12. 12. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 26/16, a odlišná stanoviska.
29. Nález Ústavního soudu ze dne 12. 8. 2009, sp. zn. I. ÚS 385/07.
30. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2017, č. j. 6 Afs 278/2016-54.
31. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2011, č. j. 2 Afs 16/2011-78.
32. Usnesení Pléna Ústavního soudu ze dne 21. 7. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 16/94.
33. Usnesení Pléna Ústavního soudu ze dne 13. 6. 2017, sp. zn. Pl. ÚS 29/16.